

# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 460 | Julio 2021

ISSN: 1138-9540

## **Recargo por declaración extemporánea y requerimiento previo**

Carlos Palao Taboada

## **Asimetrías híbridas (RDL 4/2021)**

Eduardo Sanz Gadea

## **IVA: Jurisprudencia del TJUE 2020**

Javier Bas Soria

## **IS: Tributación de los intereses de demora**

Eduardo Sanz Gadea

## **Los menores de edad no pueden ser declarados responsables por el artículo 42.2 a) LGT**

Carmen Banacloche Palao

## **Sanciones no firmes a responsables del 42.2 a) LGT**

Nuría Puebla Agramunt

## **La seguridad del estado de información no financiera**

Jaime del Olmo Casalderrey y

Francisco López Corrales

## **Aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento**

Carlos Calderero Parlange



Tu currículum no dice que

# DESPUÉS DEL TRABAJO SEGUÍAS TRABAJANDO EN TU FUTURO.

En UDIMA reconocemos tu esfuerzo. Por eso te ofrecemos una metodología online que encaja con tu ritmo de vida, sea cual sea.

ERES MÁS DE LO QUE SE VE  
udima.es



Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

## GRADOS OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

## TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en [www.udima.es](http://www.udima.es))

## MÁSTERES OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Banca y Asesoría Financiera • Dirección Comercial y Marketing • Dirección de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geoestrategia • Sociedad y Relaciones de Poder en el Mundo Premoderno

**¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA**

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 460 | Julio 2021

## Directora editorial

M.<sup>a</sup> Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

## Consejo de redacción

Director (tributación) Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC

Subdirectora (tributación) María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M

Director (contabilidad) Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y Director Cátedra EC-CGE

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo. Área tributaria del CEF

Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

## Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales  
Pablo de Andrés Alonso. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid  
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña  
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia  
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)  
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Jesús Gascón Catalán. Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria  
Silvia Gómez Ansón. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Oviedo  
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá  
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED  
Ana María Juan Lozano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia  
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva  
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)  
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados  
Francisco Javier Martínez García. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Cantabria  
Araceli Mora Enguidanos. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario  
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)  
Esther Ortiz Martínez. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia  
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu  
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  
José Pla Barber. Catedrático de Organización de Empresa. Universidad de Valencia  
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante  
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA  
Luis Fernando Trigo y Sierra. Socio de Broseta Abogados

## 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.<sup>o</sup> 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 (2021) (11 números) 165 € en papel / 90 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen) (en papel o en PDF)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

En la página [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm) encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

## Edita

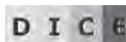
Centro de Estudios Financieros, SL  
Correo electrónico: [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)  
Edición digital: [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)  
Depósito legal: M-1947-1981  
ISSN: 1138-9540  
ISSN-e: 2531-2138



## Imprime

Artes Gráficas Coyve  
C/ Destreza, 7  
Polígono industrial Los Olivos  
28906 Getafe (Madrid)

## Indexada en



© 2021 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

*La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo, del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0



## Sumario

### Tributación

#### Estudios

- El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia 5-50  
*Late filing surcharge and previous administrative summons: A study of the administrative doctrine and case law*  
Carlos Palao Taboada
- Asimetrías híbridas: Real Decreto-Ley 4/2021 51-96  
*Hybrid mismatches: Royal Decree-Law 4/2021*  
Eduardo Sanz Gadea
- Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país 97-134  
*ECJ Case Law on VAT in 2020 and its practical application in Spain*  
Javier Bas Soria

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La compatibilidad con el Derecho de la UE de la tasa del 1,5% a las operadoras de servicios de telecomunicaciones. (Análisis de la STJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18) 135-146  
César Martínez Sánchez
- Tributación de los intereses de demora. (Análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019) 147-165  
Eduardo Sanz Gadea
- No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. (Análisis de la STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019) 166-181  
Carmen Banacloche Palao
- La inexigibilidad del pago de sanciones no firmes a los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT. (Análisis de la STS de 8 de abril de 2021, rec. núm. 1107/2020) 182-188  
Nuria Puebla Agramunt

# Contabilidad

## Estudios

La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos? 189-208

*Assurance and reliability of the Non-Financial Information Report (EINF), who should verify them?*

Jaime del Olmo Casalderrey y Francisco J. López Corrales

## Análisis doctrinal

Aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento (NRV 9.<sup>a</sup>, NRV 21.<sup>a</sup> y NECA 15.<sup>a</sup>). (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 124, de enero de 2021) 209-212

Carlos Calderero Parlange

## Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna) 213-214

Anna Ayats Vilanova y María Pilar García Giménez

Normas de publicación 215-216

@ | Solo disponible en <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>

*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 <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.



# El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia

**Carlos Palao Taboada**

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
Consejero de Montero-Aramburu*

## Extracto

El objeto del presente trabajo es una exposición de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la jurisprudencia sobre la aplicación del recargo por declaración fuera de plazo y el concepto de requerimiento previo que excluye la espontaneidad de dicha declaración. El trabajo revisa en especial la nueva doctrina y jurisprudencia relativa al supuesto en que la declaración tardía es consecuencia de una inspección sobre periodos anteriores y la somete a crítica. Concluye con una alusión a la norma sobre esta cuestión incluida en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

**Palabras clave:** declaración extemporánea; recargo; requerimiento previo.

Fecha de entrada: 16-05-2021 / Fecha de aceptación: 01-06-2021 / Fecha de revisión: 01-06-2021

**Cómo citar:** Palao Taboada, C. (2021). El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 5-50.





# Late filing surcharge and previous administrative summons: A study of the administrative doctrine and case law

Carlos Palao Taboada

## Abstract

The object of the present article is to analyze the doctrine of the Tribunal Económico-Administrativo Central (Central Administrative Tax Court) and the case law regarding the surcharge due in the case of late but spontaneous filing of a tax return and the concept of previous administrative summons, which excludes such spontaneity. The article examines in particular recent administrative rulings and case law concerning the case in which the late filing is a consequence of a tax audit of previous tax periods that did not impose a penalty on the taxpayer, and expresses some criticism on these rulings and court decisions. Finally, the article refers to a proposed rule on this matter contained in the Draft Law for preventing and combatting tax fraud.

**Keywords:** late filing of tax returns; surcharge; previous administrative summons.

**Citation:** Palao Taboada, C. (2021). El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 5-50.





## Sumario

1. El problema del tratamiento de la presentación espontánea de declaraciones fuera de plazo
2. La exención de responsabilidad por infracción como excusa absolutoria
3. Doctrina administrativa y jurisprudencia sobre el carácter automático de la aplicación de los recargos
4. La doctrina administrativa sobre el concepto de requerimiento previo
5. La nueva doctrina jurisprudencial
6. Los efectos de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC
7. La jurisprudencia reciente y su recepción por el TEAC
8. Comentarios críticos
9. La modificación del artículo 27.2 LGT propuesta por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Referencias bibliográficas

**Nota 1:** El autor agradece al profesor D. Pedro M. Herrera Molina su amable lectura de una versión previa del presente trabajo y sus atinadas observaciones. Los posibles errores únicamente son imputables al autor.

**Nota 2:** Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

## 1. El problema del tratamiento de la presentación espontánea de declaraciones fuera de plazo

Constituye un problema de política jurídico-tributaria o, en su caso criminal, determinar el tratamiento que debe darse al contribuyente que presenta de manera espontánea fuera del plazo sea la declaración originariamente omitida sea una declaración complementaria para rectificar errores o inexactitudes cometidos en la declaración inicial en perjuicio de la Hacienda Pública. Este problema se plantea porque existe un consenso generalizado acerca de que no debe tratarse por igual a dicho contribuyente y a aquel cuya omisión o inexactitud es descubierta por la Administración, por más que, de acuerdo con la doctrina dominante, en ambos casos se haya consumado una infracción tributaria material, es decir, causante de un perjuicio económico para la Hacienda Pública, que es el tipo de infracción que aquí principalmente nos interesa. Podría incluso tratarse de un delito contra la Hacienda Pública si se dan los presupuestos necesarios, pero la cuestión de los efectos de la presentación espontánea de una declaración extemporánea en este supuesto queda fuera de nuestra consideración.

Que las consecuencias de la presentación espontánea fuera de plazo de la declaración deben ser más livianas que las propias de la infracción cometida lo aconsejan, en primer lugar, consideraciones de justicia relativas a la valoración positiva que merece la conducta del sujeto que cumple con sus obligaciones aunque sea tardíamente. Este comportamiento entraña una rectificación de la conducta relacionada con figuras como el arrepentimiento espontáneo o el desistimiento, que el Derecho penal considera desde antiguo como merecedoras de atenuación de la pena. También el interés económico de la Hacienda Pública aconseja tratar con más suavidad a la presentación espontánea de la declaración, pues la aplicación rigurosa de la sanción disuadiría al contribuyente de presentar con retraso la declaración omitida o rectificar la incorrecta, estimulándole a correr el riesgo de ser descubierto por la Inspección, mientras que una consecuencia de una levedad acertadamente calculada puede inducirle a dicha presentación conjurando el riesgo de la sanción.

En el otro extremo, tampoco la conducta de quien presenta su declaración fuera de plazo, aunque sea espontáneamente, puede equipararse totalmente a la del contribuyente estrictamente cumplidor de sus obligaciones. La Hacienda Pública tiene un obvio interés en el cumplimiento puntual de los deberes y obligaciones tributarios que necesita ser protegido asociando a su infracción consecuencias proporcionadamente disuasorias del retra-

so. Naturalmente, el retraso dará lugar al devengo del interés de demora, pero es dudoso que ello tenga suficiente eficacia disuasoria del incumplimiento del plazo de declaración. Precisamente la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9, justificaba el incremento del interés de demora tributario en un 25 % sobre el interés legal del dinero, establecido inicialmente por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y que perdura en el artículo 26.6 de la vigente LGT, por la necesidad de «evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso le supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero». Ya en este recurso se suscitó la inacabable cuestión que plantean las medidas disuasorias de esta clase, que es la de su posible naturaleza sancionadora, que el TC rechaza, afirmando que los intereses de demora incrementados «más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas».

En el curso de la evolución del Derecho tributario se ensayaron diversas medidas con finalidad disuasoria del retraso en la presentación de declaraciones, que han sido bien estudiadas por los autores<sup>1</sup>. Es interesante señalar que la primera de estas medidas establecida en el texto originario de la LGT de 1963 (LGT-63) consistía en la tipificación como infracción simple –es decir, de deberes formales– de la presentación de declaraciones fuera de plazo «si no hubiere mediado requerimiento de la Administración» (art. 78 a). De ser descubierta por la Administración, la falta de presentación o la falsedad o inexactitud de la declaración constituían infracciones de omisión (art. 79 a) –es decir, infracciones de obligaciones materiales, causantes de un perjuicio económico para la Hacienda Pública, que se convertían en infracciones de defraudación si concurrían las circunstancias agravantes del artículo 80.

Recuérdese que el sistema de gestión tributaria vigente en 1963 era el de declaración en sentido estricto seguida de liquidación administrativa, a partir de la cual se abría el plazo de pago voluntario. El Reglamento General de Recaudación de 1968<sup>2</sup> estableció un plazo de prórroga del ordinario de pago, durante el cual el contribuyente podía efectuar el pago sin otra consecuencia que el devengo de un «recargo de prórroga» del 10 %. Para las deudas liquidadas por el sujeto pasivo el plazo de prórroga no tenía una duración determinada sino que se extendía hasta la fecha del ingreso, por lo que para estas deudas el mencionado recargo sustituía al interés.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó profundamente el sistema de las infracciones tributarias para adaptarlo a la generalización de las declaraciones-liquidaciones, estableciendo como tipo básico de infracción material, que pasa a denominarse «grave», «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de [la

<sup>1</sup> Véase, por todos, Ballarín Espuña (1997, cap. II).

<sup>2</sup> Aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

deuda tributaria]» (art. 79 a) LGT, en la redacción dada por la citada ley). En los términos transcritos cabe perfectamente el ingreso tardío en virtud de una declaración-liquidación espontáneamente presentada, y a fin de impedir esta consecuencia se introdujo un nuevo apartado 2 en el artículo 61 LGT-63 del siguiente tenor: «Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas». La alusión a las sanciones pretendía referirse a las correspondientes por la infracción simple (formal) consistente en la presentación fuera de plazo<sup>3</sup>, pero el texto de la norma no reflejaba esta intención, por lo que tras una aclaración por una norma administrativa interna, obviamente inadecuada, el artículo 61.2 LGT-63 fue nuevamente redactado por la Ley de Presupuestos para 1986, Ley 46/1985, de 27 de diciembre<sup>4</sup>.

Los hitos siguientes de esta evolución son las modificaciones del artículo 61.2 LGT-63 por la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, y por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que numeran el apartado como 3. Esta última redacción es el antecedente inmediato del artículo 27 LGT que contiene la vigente regulación de los recargos por declaración extemporánea. Es de señalar que esta regulación está pendiente de una modificación por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que actualmente se tramita en las Cortes Generales, a la que nos referiremos al final del presente trabajo. La doctrina administrativa y la jurisprudencia que se estudian en este se encuentran en el origen de uno de los aspectos de la mencionada propuesta de modificación.

El artículo 61.2 LGT-63 introducido por la Ley 10/1985 no aclaraba si la exclusión de las sanciones alcanzaba a las derivadas de la infracción simple de presentación fuera de plazo de la declaración y tampoco lo hizo la redacción aprobada por la Ley 46/1985. En la doctrina se manifestaron opiniones favorables al mantenimiento de dichas sanciones<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Según Ballarín Espuña (1997, p. 69), del debate parlamentario de la Ley 10/1985 se deduce que la frase «sin perjuicio de las sanciones...» del artículo 61.2 LGT-63 tenía por finalidad precisamente disponer la subsistencia de las sanciones por la infracción simple de presentación tardía.

<sup>4</sup> La nueva redacción era la siguiente:

Los ingresos realizados fuera del plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.

<sup>5</sup> Según Pérez Royo (1986, pp. 336 y 345), subsiste la infracción simple porque si bien esta es generalmente consumida por la infracción material de la falta de ingreso, la consunción no se produce cuando desaparece la responsabilidad por la infracción grave (material). Señala el citado autor que el artículo 19.1 del Reglamento del procedimiento sancionador en las infracciones tributarias aprobado por Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, disponía que «[l]os ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, darán lugar a la liquidación de los intereses de demora que fuesen procedentes y a la imposición de las sanciones por las infracciones simples cometidas». Cfr. asimismo Ballarín Espuña (1997, pp. 173 y ss.), quien rechaza la existencia de una antinomia entre este precepto y el artículo 61.2 LGT-63.

## 2. La exención de responsabilidad por infracción como excusa absoluta

Desde el momento mismo de su establecimiento por la Ley 10/1985 la doctrina mayoritaria encuadró a la exención de la responsabilidad derivada de la infracción tributaria que estableció el artículo 61.2 LGT-63 en la figura penalista de la excusa absoluta u otras análogas como la de causa de levantamiento de la pena. A esta calificación se oponía la inclusión de la ausencia de regularización como elemento del tipo de la infracción grave en la redacción del artículo 79 a) LGT-63 por la Ley 10/1985 («salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley»), que permaneció durante la vigencia de la LGT-63 y pasó a los artículos 191.1 y 192.1 de la vigente LGT. En el ámbito penal la inserción de la falta de regularización como elemento negativo del tipo del delito fiscal («salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo») se llevó a cabo por la modificación del artículo 305 del Código Penal por la LO 7/2012, de 27 de diciembre. A pesar de ello la caracterización como excusa absoluta de la regularización de la situación tributaria del contribuyente infractor sigue siendo dominante tanto en la doctrina tributarista como en la penalista, por las absurdas consecuencias, por ejemplo en materia de prescripción, a las que conduce la tesis de que la infracción o el delito no se consuman hasta que no se produce la actuación de la Administración Tributaria o de la Fiscalía o los Tribunales y los negativos efectos de esta tesis desde el punto de vista de la política fiscal o criminal.

Ahora bien, la calificación de la regularización como excusa absoluta o figura similar hace que el punto de vista para analizar sus requisitos y efectos se sitúe en el plano del Derecho sancionador o penal, con preferencia frente al plano tributario. Desde el primero de dichos puntos de vista la atención se centra sobre todo en que la regularización responda a los valores que, sin perjuicio del interés fiscal, justifican una medida tan excepcional como la exoneración de la responsabilidad penal (en sentido amplio), es decir, el arrepentimiento del contribuyente de su conducta ilícita anterior y su vuelta al recto camino de la observancia del Derecho. Esta rectificación tiene naturalmente que ser espontánea, o sea, estar motivada por esos nobles propósitos, no por la proximidad del descubrimiento de la infracción por la Hacienda y la probabilidad de la sanción. La realidad de estos propósitos, que es una cuestión de carácter subjetivo habitual en el Derecho penal, será el criterio interpretativo de los requisitos legales de la eficacia exoneradora de la regularización.

Por el contrario, si el punto de vista desde el que se contempla la regularización es el tributario, el arrepentimiento de la infracción y su mayor o menor espontaneidad pierden importancia, quedan relegados a un vago fundamento de la exención de la responsabilidad penal. El interés fiscal, concretado en la percepción del recargo, pasa a primer plano y los requisitos de la exoneración tienden a objetivarse. Tal cosa sucede de manera especial cuando no existe una sanción de la que liberar al contribuyente, supuesto que ha ocupado a la doctrina administrativa y a la jurisprudencia de manera destacada en la última década.

Esta diferencia de punto de vista ha estado presente en todos los problemas que se han planteado en torno a la aplicación de la norma sobre declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo. En primer lugar, se ha reflejado en el eterno problema (la *vexata quaestio* que dirían los clásicos) de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea. Acerca de esta cuestión se han planteado por la jurisprudencia constitucional y por los autores, como es bien sabido, dos tesis extremas y diversas posiciones intermedias. Las primeras son las que se resumen en la contraposición sanción-medida resarcitoria. La fundamental STC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741), en la que está básicamente contenida la doctrina constitucional sobre esta cuestión, califica de reduccionista a esta alternativa por entender que entre la indemnización y la sanción «propiamente dicha» puede haber otras figuras con finalidades características no enteramente coincidentes con las de esos dos tipos. Como se recordará, el TC atribuye al recargo, en la medida en que su cuantía excediese del interés (la versión cuestionada era la del interés mínimo del 10 % de la Ley 46/1985) una función «coercitiva, disuasoria o de estímulo», que no lo convierte en una sanción «en sentido propio» porque, a juicio del Tribunal, su función no es represiva o de castigo. El único criterio objetivo aducido por el TC para determinar la finalidad del recargo es que su cuantía no alcance el importe de las sanciones. La STC 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503), aplicaría este criterio para calificar como sanción el recargo del 50 % previsto por la versión del artículo 61.2 LGT-63, establecida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y, en consecuencia, anularlo porque su imposición de plano vulneraba las garantías del artículo 24.2 CE<sup>6</sup>.

En realidad, el TC no niega que, en la medida en que excedan del interés o sean compatibles con este, como sucede en la actualidad cuando el retraso en la presentación de la declaración es superior a 12 meses (art. 27.2, pfo. 2.º LGT), los recargos sean una sanción. Lo que afirma es que cuando su finalidad no sea punitiva, a la luz de criterios que el Tribunal no especifica, a excepción del muy incierto criterio cuantitativo, no son sanciones «en sentido propio»; luego sí pueden serlo en un sentido lato. De hecho, la STC 164/1995 observa que el recargo «podría ser visto como una multa atenuada por la circunstancia de la espontaneidad del pago» y el voto particular de Mendizábal Allende a esta sentencia y a otras en esta materia afirma resueltamente su naturaleza de sanción pecuniaria. En efecto, la aplicación de una sanción por infracción simple (formal) era la consecuencia de la presentación tardía sin requerimiento administrativo previo en la redacción originaria de la LGT-63 y esta misma solución o una atenuación de la sanción por infracción material de falta de presentación o presentación incorrecta de la declaración o autoliquidación se considera por algunos autores como una alternativa a los recargos<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Lo mismo haría *a fortiori* en la STC 291/2000, de 30 de noviembre (NFJ010684), con el recargo del 100 % establecido por la misma versión del artículo 61.2 LGT-63.

<sup>7</sup> Ballarín España (1997, p. 277) propugna como tratamiento de la presentación tardía pero espontánea de la declaración la atenuación de la sanción por la infracción grave (material), «pero calificando a la sanción como tal (no enmascarándola bajo la etiqueta del “recargo”) y aplicándola de acuerdo con los principios y garantías propios de las reacciones de índole punitiva». En opinión de la autora citada, dicha presentación sería un criterio de graduación de la sanción.

Acerca de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea cabe afirmar como conclusión que dicha naturaleza no es inherente a esa figura en abstracto, sino que depende, por un lado, de sus características concretas y, por otro, de la perspectiva desde la que se plantee la cuestión. Es posible sostener su naturaleza sancionadora en ciertos supuestos, por ejemplo, a efectos de enjuiciar su constitucionalidad, y rechazarla a otros distintos, como la aplicación de normas procedimentales o procesales. Antonio Cayón Galiardo (2014) describió acertadamente esta ambivalencia del recargo calificándolo de «figura híbrida». Este calificativo designa a las figuras jurídicas que al reunir características de otras dispares pueden encajarse en una u otra de estas<sup>8</sup>. El autor citado enumera algunos casos en los que los efectos de los recargos «dejan de ser acordes con sus fines resarcitorios o disuasorios y pasan a tener perfiles distintos»; en otras palabras, su aplicación es anómala. Nos interesa destacar aquí el primero de esos casos porque ha sido objeto de decisiones administrativas y judiciales que examinaremos con detenimiento más adelante. Este caso es precisamente el contemplado por la modificación del artículo 27 LGT que pende en las Cortes Generales. Cayón (2014, p. 10) lo describe en los siguientes términos:

[U]na renta no fue autoliquidada correctamente –por ejemplo, se pensaba que, en los años en los que se obtuvieron los ingresos, no la operación no estaba sujeta. Más tarde, descubierta esta situación por la Administración tributaria en relación con algunos contribuyentes, *entiende que no procede la imposición de sanciones*. Pero, informados otros contribuyentes de lo que sucede acuden a regularizar su situación espontáneamente.

Pues bien, los contribuyentes del primer grupo habrán de pagar la cuota y los intereses de demora mientras que los segundos han de pagar la cuota, los intereses de demora y un recargo del 20 % (aunque se le reduzca por pronto pago), siendo que, precisamente los segundos son los que han desplegado una mayor diligencia con sus deberes. (Cursiva añadida)

Cayón hace el siguiente comentario:

Desde luego que la aplicación estricta de la Ley exige esta solución, pero, si la analizamos con detenimiento, lo que se está provocando no es desde luego un efecto disuasorio sino que el mensaje es el contrario: no regularice y espere a ser comprobado o requerido por la Administración.

La razón de este efecto está en uno de los motivos que condujeron a declarar la constitucionalidad de los recargos, pues se tuvo en cuenta que no tenían carácter sancionador porque la propia Ley declaraba la exclusión de las sanciones en estos

---

<sup>8</sup> Los viejos problemas que las figuras de esta clase plantean en Derecho tributario, especialmente en el ámbito internacional (p. ej. en relación con las sociedades personalistas), se han puesto de actualidad por los trabajos de la OCDE (Acción 2 del proyecto BEPS) y la Unión Europea (Directiva antiabuso, 2016/1164).

casos. Ahora bien, lo que realmente sucedía no es que el recargo fuese «incompatible» con las sanciones, sino que las «sustituía». Por ello, *cuando no había sanciones que sustituir* el recargo cobraba un efecto falto de proporcionalidad respecto de los contribuyentes a quienes no se les exigía. (Cursiva añadida)

### 3. Doctrina administrativa y jurisprudencia sobre el carácter automático de la aplicación de los recargos

La STC 276/2000 lleva un voto particular del ilustre administrativista profesor Garrido Falla, cuya tesis es que el establecimiento de un procedimiento administrativo para la aplicación del recargo que respetase las garantías del artículo 24.2 CE no bastaría para despejar las dudas de constitucionalidad que esa figura suscita, ya que «el acto administrativo estará tan estrictamente reglado que no habrá margen para la Administración para atender a [las alegaciones del particular] por muy razonables que sean». Considera, en efecto, el magistrado discrepante que el recargo en cuestión es una sanción impuesta directamente por la ley en virtud del dato fáctico del simple transcurso del tiempo, que se aplica «automáticamente», «sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente deben modularlo: existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc...». En vista de ello, el profesor Garrido Falla estima que el precepto cuestionado incurre en la arbitrariedad vetada por el artículo 9.3 CE. Hay que decir que esta advertencia cayó en el vacío, pues la doctrina administrativa y la jurisprudencia rechazaron durante mucho tiempo que en la aplicación del recargo por declaración extemporánea se tuviesen en cuenta las circunstancias señaladas en el citado voto particular.

Como ejemplo de aplicación automática de los recargos por declaración extemporánea es particularmente interesante la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (RTEAC) de **14 de febrero de 2008 (RG 2576/2006 –NFJ028800–)**, en sí misma y porque es el primer eslabón de una cadena de resoluciones cuyo análisis es el principal objeto del presente trabajo. Ahora nos basta con exponer los razonamientos de esta resolución, que se reducen a afirmar que la declaración-liquidación se presentó voluntariamente sin que mediara requerimiento previo de la Administración, carácter que no tiene la regularización practicada por la Inspección. Añade que «[l]os artículos de la Ley General Tributaria antes transcritos [61.3 LGT-63 y 27 y 122 LGT] no contemplan ninguna causa o motivo por el cual los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo no den lugar a los recargos contemplados en los mismos, con independencia de que sean extemporáneos o complementarios de los realizados en plazo. En consecuencia, al no discutirse los hechos... hay que confirmar la procedencia de la liquidación girada, ya que se adecua plenamente a la norma transcrita».

En el caso de la **RTEAC de 9 de julio de 2008 (RG 2471/2007 –NFJ030055–)** el contribuyente presentó con un día de retraso la autoliquidación por IVA Exportador Grandes Empresas. Contra la liquidación del recargo el contribuyente alegó que este «constituye una

sanción encubierta y desproporcionada, contraria a los principios de igualdad y proporcionalidad que establece la Constitución Española». El Tribunal se limita a transcribir las normas legales y a afirmar que los recargos no tienen naturaleza jurídica de sanción sino de prestaciones accesorias según el artículo 27 LGT.

La **RTEAC de 5 de noviembre de 2008 (RG 3759/2007 –NFJ031434–)** enjuicia un caso perteneciente al tipo descrito por Cayón Galiardo, que nos interesa de manera especial en este trabajo, en el que la autoliquidación complementaria se presenta siguiendo la regularización por la Inspección en ejercicios anteriores. Se trataba en este caso de retenciones a cuenta del IRPF. El contribuyente alegó la naturaleza sancionadora del recargo y negó su efecto disuasorio en este supuesto. El TEAC argumenta que el recargo no tiene naturaleza sancionadora sino de prestación accesorias, «ya que no se establecen graduaciones ni calificaciones de conducta algunas y que los mismos proceden cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe fuera del plazo establecido para la presentación e ingreso».

En la **RTEAC de 18 de abril de 2013 (RG 4900/2010 –NFJ050727–)** el obligado tributario alega que los errores causantes de la demora en la presentación de la autoliquidación del IVA, Grupo de entidades, modelo agregado, eran de tipo informático y arguye que la aplicación del recargo exige analizar las circunstancias determinantes del retraso en el cumplimiento, sin que quepa una responsabilidad objetiva, aduciendo en apoyo de esta tesis la SAN de 22 de octubre de 2009 (v. *infra*). La introducción de este argumento hace que la controversia sea más compleja que en resoluciones precedentes y el razonamiento del TEAC se hace más elaborado, pues invoca además de su propia doctrina, con citas de algunas de las resoluciones antes expuestas, la sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 24 de mayo de 2010 (rec. 8/2009 –NFJ039233–) favorable a su posición. Esta se mantiene invariable: los recargos no son sanciones sino obligaciones tributarias accesorias y el artículo 27.1 LGT «no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo». Abre, no obstante, una pequeña rendija a la culpa en el retraso en la presentación al admitir que «podría excluirse el nacimiento de la obligación si el incumplimiento tuviese por causa un caso fortuito o fuerza mayor» por aplicación del artículo 1.105 del Código Civil, aplicable supletoriamente a las obligaciones tributarias según el artículo 7.2 LGT. Por lo demás, menciona la especialidad del régimen de los recargos en el IVA con arreglo al artículo 89.Cinco de la Ley de este impuesto, no aplicable en el caso enjuiciado. La misma posición se mantiene en la **RTEAC de 17 de julio de 2014 (RG 2442/2012 –NFJ054887–)**.

En una primera fase, la AN se inclina también por el automatismo en la aplicación del recargo. Un ejemplo de esta posición es la **SAN de 14 de diciembre de 2005 (rec. 18/2003 –NFJ022663–)**. En el caso enjuiciado se impugna la imposición de un recargo del 5 % por un retraso de 12 días en la presentación de la declaración colectiva del IRPF, no residentes sin establecimiento permanente, correspondiente al mes de enero de 1998. El contribuyente (Repsol YPF, SA) alega el carácter sancionador del recargo, cuya cuantía, arguye, es muy superior al importe de los intereses de demora, y por ello contraria al principio de

proporcionalidad. Aduce asimismo que el retraso fue debido al cambio en el mes de diciembre de 1997 del anterior periodo trimestral de declaración por uno mensual. La AN, después de exponer prolijamente la jurisprudencia constitucional relativa al artículo 61.2 LGT-63, versión Ley 18/1991, lo cual es incomprensible, afirma que «procede la confirmación de la resolución recurrida, dado que en el presente supuesto la Administración aplicó el recargo del 5 % previsto en el art. 61.3 de la LGT», rechaza el motivo del retraso alegado por el contribuyente, y descarta, sin aducir las razones, el carácter sancionador del recargo, del que afirma que «responde únicamente a la falta de ingreso en plazo de una deuda tributaria». La sentencia reseñada invoca también la de la misma Sala de **24 de septiembre de 2003 (rec. 487/2002 –NFJ082299–)**, que rechazó el motivo del retraso alegado por el contribuyente (una sociedad del grupo Repsol) consistente en problemas informáticos, que –afirma– «pierden consistencia y carecen de validez para eludir el elemento culpabilísimo, cuando se trata de una empresa de la entidad de la recurrente». En la frase transcrita está implícito, sin embargo, el reconocimiento de la necesidad de culpa en el retraso.

Al carácter automático de la imposición del recargo se opone un grupo de sentencias de la AN encabezado por la fundamental de **22 de octubre de 2009 (rec. 324/2006 –NFJ036569–)**, cuyo ponente fue D. Jesús Cudero Blas. Los hechos de este caso son en síntesis los siguientes: la sociedad Allianz Compañía de Seguros y Reaseguros, SA, no pudo presentar en plazo la declaración del Impuesto sobre Sociedades por no haberse aprobado el correspondiente modelo. Todos los intentos de utilizar vías alternativas, de los cuales la sociedad fue informando a la Administración, resultaron infructuosos. Cuando tras aprobarse el modelo la sociedad presentó finalmente la declaración fuera de plazo le fue girado el recargo por aplicación del artículo 61.3 LGT-63. La AN se plantea, en primer lugar, la naturaleza del recargo y a la luz de la STC 164/1995 afirma lo siguiente:

[R]esulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle.

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya

provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza.

La Sala pone de manifiesto el comportamiento diligente del contribuyente y la falta de contestación de la Administración a sus escritos, actitud que, a su juicio, vulnera los principios de buena fe y confianza legítima que, afirma, «se vulneran flagrantemente si se impone [los ciudadanos] unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso». A esta infracción añade la del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, «que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas». La sentencia anula la imposición del recargo e impone las costas a la Administración.

La doctrina de la sentencia de 22 de octubre de 2009 se confirma por otras sentencias de la AN. En el caso de la de **5 de diciembre de 2012 (rec. 40/2010 –NFJ049357–)**, el contribuyente (Barclay's Bank PLC, Sucursal en España) advirtió un error en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007 y quiso corregirlo mediante la presentación el mismo día de una autoliquidación complementaria por vía telemática. Al intentarlo se encontró con determinados «problemas e inconsistencias» en el modelo electrónico. Resueltos estos problemas en comunicación con la AEAT y presentada la declaración se le giró el recargo. La AN aplica la doctrina de la SAN de 22 de octubre de 2009, que cita ampliamente.

La más reciente de **11 de abril de 2019 (rec. 304/2017 –NFJ073553–)** tiene por objeto un caso relativo al Impuesto sobre Sucesiones en el que el contribuyente justifica la presentación fuera de plazo de la declaración complementaria por la imposibilidad de conocer la existencia de bienes sitos fuera de España. La Sala reitera la doctrina según la cual en la aplicación del recargo no puede prescindirse de manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente, que apoya, entre otros argumentos en la aplicabilidad del artículo 1.105 del Código Civil, y reproduce extensamente los razonamientos de la SAN de 22 de octubre de 2009. Los razonamientos de la SAN de 11 de abril de 2019 se citan por la **SAN de 6 de junio de 2019 (rec. 313/2017 –NFJ079570–)** relativa a un caso análogo.

Parece, pues, firmemente consolidada la doctrina según la cual los recargos por presentación extemporánea de una declaración o autoliquidación del artículo 27 LGT no son aplicables cuando el retraso es involuntario, es decir, cuando en vista de las circunstancias el contribuyente no ha podido razonablemente presentar la declaración dentro de plazo. Esta doctrina se relaciona directamente con la exigencia de la culpabilidad como requisito de la mora del deudor en las obligaciones privadas. La ausencia de culpabilidad excluye asimismo la imposición de una sanción, por lo que la única consecuencia del retraso es el devengo del interés de demora.

## 4. La doctrina administrativa sobre el concepto de requerimiento previo

El supuesto de involuntariedad del retraso en la presentación se distingue claramente de otro grupo de casos en los que el retraso no ha sido causado por circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente que han impedido la presentación tempestiva, en los que, por tanto, el sujeto hubiera podido presentar la declaración dentro de plazo si hubiera querido. En este otro grupo de casos la duda reside en si la presentación ha sido espontánea, es decir, en los términos del artículo 27.1 LGT, si ha habido un requerimiento administrativo previo. Esta cuestión ha sido objeto de una controversia en la doctrina del TEAC y en la jurisprudencia a cuyo estudio está dedicado principalmente este trabajo.

La distinción entre estos dos tipos de casos parece bastante clara y, sin embargo, no pocas veces aparecen mezclados en las resoluciones administrativas o judiciales, en las que se utilizan los argumentos sobre la voluntariedad del retraso en casos del otro tipo<sup>9</sup>. Es posible que esta confusión se deba a la consideración de que en ambos se suscita una cuestión de voluntariedad o libertad de decisión sobre la presentación de la declaración, pero si es así no se tiene en cuenta que la voluntariedad tiene un significado distinto en uno y otro tipo de casos. Cuando se cuestiona si el retraso ha sido culpable lo que se indaga es si han existido obstáculos externos al contribuyente que han impedido la presentación tempestiva; por el contrario, la pregunta de si la declaración ha sido o no espontánea, va dirigida a averiguar si el móvil interno que ha inducido al contribuyente a presentarla (voluntariamente) merece que el Derecho otorgue al retraso un tratamiento benévolo.

A lo largo del tiempo el TEAC ha mantenido dos posiciones contrapuestas sobre el concepto de requerimiento previo como requisito negativo de la aplicación de los recargos por declaración extemporánea y de la inaplicación de sanciones, que podemos denominar estricta y amplia. Estas dos posiciones están representadas destacadamente por sendas resoluciones de especial importancia: la de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–) la concepción estricta y la de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) la concepción amplia. Trataremos de exponer sintéticamente estas resoluciones.

Los hechos de la **RTEAC de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–)** son, en resumen, los siguientes: en la comunicación de inicio de un procedimiento de com-

<sup>9</sup> Véase, por ejemplo, la RTEAC de 14 de febrero de 2008 (RG 2576/2006 –NFJ028800–) citada más atrás. En la **RTEAC de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012 –NFJ056337–)** la cuestión planteada era si las actuaciones inspectoras relativas a los ejercicios 2005 a 2007 con consecuencias para los ejercicios posteriores (minoración de bases negativas y reversión de diferencias «temporarias») excluían la espontaneidad en la presentación de una autoliquidación complementaria del ejercicio 2009. Se trataba, por tanto, de un problema relativo al concepto de requerimiento previo. Sin embargo, los razonamientos del TEAC se refieren a la doctrina tradicional del automatismo en la aplicación de los recargos, a la que contraponen la de la SAN de 30 de marzo de 2011, a la que nos referiremos, que versa sobre el concepto de requerimiento previo.

probación limitada en relación con el IVA, periodo 11 de 2013 se especifican los datos sobre facturas recibidas que van a ser comprobados y se requiere al contribuyente para que presente el correspondiente libro registro. Con posterioridad a dicha comunicación el contribuyente presentó una declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro del IVA relativa a dicho periodo que calificó como sustitutiva de la presentada anteriormente. En el expediente sancionador por la infracción del artículo 199 LGT el contribuyente alegó la presentación de la declaración sustitutiva sin requerimiento previo, alegación que fue rechazada. El TEAR de Castilla y León estimó la reclamación contra la sanción por considerar que, en vista de los términos del requerimiento efectuado con el inicio del procedimiento de comprobación limitada, la presentación de la declaración fuera de plazo había sido espontánea, por lo que era aplicable el artículo 198.5 y no el 199 LGT.

Contra esta resolución el director del Departamento de Inspección de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que resuelve la resolución del TEAC que reseñamos, basado en las siguientes razones, que resumimos apretadamente en lo relacionado con el concepto de requerimiento previo: el inicio de un procedimiento de comprobación limitada se encuentra entre las actuaciones administrativas que tienen la consideración de requerimiento previo a los efectos del artículo 27 LGT; por ello, el artículo 87.5 del Reglamento general de actuaciones tributarias (RGAT) aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, dispone que una vez iniciado el procedimiento la presentación de declaraciones o autoliquidaciones no producirá los efectos regulados en los artículos 27 y 179.3 LGT.

El director recurrente rechaza la interpretación *a contrario sensu* de dicho artículo del RGAT por el TEAR en el sentido de que es espontánea una declaración tributaria no incluida expresamente en el ámbito objetivo del procedimiento iniciado; es decir, entendemos nosotros, una declaración cuyo objeto no esté comprendido en la comunicación inicial. Argumenta además que el procedimiento dirigido a la comprobación de obligaciones materiales excluye la espontaneidad de la regularización de las obligaciones formales directamente relacionadas con aquellas. En apoyo de esta afirmación aduce la doctrina del TEAC según la cual a efectos de la interrupción de la prescripción de la responsabilidad por infracción tributaria la comprobación de las obligaciones formales está incluida en el procedimiento relativo a la obligación material, doctrina que considera aplicable a la calificación de la regularización posterior al inicio del procedimiento<sup>10</sup>.

La doctrina de la RTEAC de 21 de septiembre de 2017 es la siguiente:

- El Tribunal recuerda (FD 3.º) los diversos preceptos que establecen el derecho del obligado tributario a ser informado al inicio de un procedimiento del alcance de las actuaciones, de los cuales concluye que cuando se inicia un procedi-

<sup>10</sup> En relación con este argumento es oportuno recordar que en opinión de algunos autores, las actuaciones administrativas que constituyen requerimiento previo a los efectos del artículo 27 LGT son las que tienen efectos interruptivos de la prescripción. Cfr. Palao Taboada (1996, p. 60).

miento de comprobación de alcance parcial, como sucede en el caso objeto del recurso, «las facultades de comprobación solamente se extienden a aquellos elementos previamente delimitados en el requerimiento o comunicación de inicio, requerimiento o comunicación que debe contener expresamente las concretas obligaciones tributarias o elementos de las mismas que van a ser objeto del procedimiento, señalando por tanto, de manera expresa, si se refiere a obligaciones tributarias de carácter material, y/o a las de carácter formal, así como el periodo impositivo, de liquidación o ámbito temporal al que están circunscritas».

- El inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial tiene el carácter de requerimiento previo «pero circunscrito a las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento» (FD 4.º). Y añade que

en la medida que las obligaciones no señaladas expresamente en el ámbito objetivo de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no forman parte del alcance del mismo, la presentación de declaraciones tributarias no mencionadas de manera expresa en la comunicación cursada al obligado tributario, aun conteniendo obligaciones u elementos relacionados con las que son objeto de regularización, ha de entenderse realizada de manera espontánea a los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 LGT y correlativos preceptos del régimen sancionador.

En apoyo de estas afirmaciones, la resolución examinada cita, por una parte, la RTEAC de 19 de febrero de 2015 (RG 6444/2012 –NFJ057289–) y la SAN de 27 de noviembre de 2013 (rec. 3696/2012 –NFJ082353–). A ellas agrega después la RTEAC de 9 de enero de 2014 (RG 2531/2013), que niega eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a sancionar la emisión de facturas falsas a la comunicación del inicio de un procedimiento inspector que no incluía la comprobación del cumplimiento de la obligación de facturación.

En su parte dispositiva, si se la puede llamar así en vista de la naturaleza del recurso, la resolución fija el siguiente criterio:

Tratándose de un requerimiento o de procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido, por lo que en su caso se consideraría voluntaria la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento o comunicación de inicio, en relación con otras obligaciones aun cuando se pudieran entender relacionadas con la primera.

En consecuencia, el TEAC adopta en este supuesto un concepto restrictivo de requerimiento previo. En lo que se refiere a la cuestión del requerimiento previo la resolución podía

haber concluido con el Fundamento de Derecho cuarto. Sin embargo, añade un quinto FD sobre ella que en cierto modo puede considerarse *obiter dictum*, dedicado a justificar el criterio restrictivo que ha seguido a pesar de la aparición de una jurisprudencia dictada con ocasión de un debate surgido en la jurisdicción contencioso-administrativa que, observa, ha dado lugar a un cambio de criterio del TEAC. Los casos en relación con los cuales surgió ese debate son los que responden al tipo descrito por Cayón Galiardo al que hemos hecho referencia anteriormente. Nos referiremos a la jurisprudencia generada por este debate con la expresión «nueva jurisprudencia» sobre el concepto de requerimiento previo, aunque acaba de cumplir un decenio. El TEAC los describe de la manera siguiente:

[Casos de] autoliquidaciones a ingresar presentadas por los interesados fuera de plazo, a raíz de previas actuaciones de la Administración que si bien referidas a otros conceptos impositivos/otros ejercicios del mismo concepto, acababan teniendo trascendencia para otro concepto/otro periodo del mismo concepto que es el que regulariza el obligado tributario con la presentación de la autoliquidación extemporánea. En estos supuestos, en esencia las alegaciones de los recurrentes se basan en que la declaración complementaria posterior no tiene la consideración de declaración espontánea (esto es, no es declaración extemporánea sin requerimiento previo) al traer causa en la regularización efectuada por esa Administración a través de un procedimiento de comprobación que extendía sus efectos a ejercicios posteriores y, por tanto, no procedería la exacción del recargo del artículo 27 de la LGT al estar ante un hecho ajeno a la voluntad del contribuyente.

El TEAC pasa luego a exponer su criterio «tradicional» en esta materia<sup>11</sup>, que, en sus propias palabras, «era el de no admitir, en concreto a efectos de analizar la procedencia de los recargos por extemporaneidad, una valoración de las circunstancias concurrentes pues ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, es claro que aquel resultaría exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del responsable, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo». Señala luego que este criterio fue modificado por el TEAC en acatamiento de la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–), pero que con posterioridad la AN dictó la sentencia de 27 de marzo de 2014 (rec. 225/2011 –NFJ054828–), confirmada por el TS en su sentencia de 23 de mayo de 2016 (rec. 1409/2014 –NFJ062760–), que según el TEAC vuelve al criterio tradicional<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Como ejemplo del criterio tradicional cita las resoluciones de 20 de julio de 2010 (RG 6907/2008), 18 de marzo de 2014 (RG 6556/2012) y 16 de julio de 2014 (RG 3438/2012).

<sup>12</sup> La invocación de las sentencias citadas de la AN y del TS como determinantes de una vuelta al criterio tradicional restrictivo en la interpretación del concepto de requerimiento previo suscita algunos comentarios. En primer lugar, que el supuesto objeto de estas resoluciones no era del mismo tipo que había ori-

En consecuencia, el TEAC llega a la siguiente conclusión:

En este contexto, este Tribunal Central estima que el criterio más ajustado a Derecho es su doctrina tradicional que exige no hacer una interpretación amplia del concepto del alcance de un requerimiento o de una comunicación de inicio de un procedimiento o actuación administrativa, debiendo rechazarse interpretaciones que, como la del aquí recurrente, propugnen un alcance no expreso o tácito o implícito de los requerimientos.

Por lo demás, en la resolución comentada el TEAC formula en el citado FD 5.º diversas consideraciones acerca de las consecuencias jurídicas y políticas (de política jurídica) en defensa de la posición restrictiva sobre el concepto de requerimiento previo que adopta en su resolución. «Serían varias –afirma– las consecuencias de esta tesis, unas favorables para los interesados y otras no, al igual que sucede con la Administración, respetándose así las exigencias de los principios de buena fe, justicia material y proporcionalidad, a los que aludía la Audiencia Nacional en sus primeras sentencias». Alude, como veremos en su momento, a las sentencias de la AN con las que se inicia la que hemos denominado «nueva jurisprudencia». Las mencionadas consecuencias son las siguientes:

- Por un lado, dice el TEAC, refiriéndose a las supuestamente desfavorables para el contribuyente,

no se puede exonerar del recargo del artículo 27 de la LGT (para las autoliquidaciones con resultado a ingresar) o del correspondiente régimen sancionador (para las declaraciones sin perjuicio económico) con el solo argumento de que la Administración, después de regularizado un ejercicio,

---

ginado la nueva jurisprudencia contenciosa descrito en los términos transcritos por el TEAC. Por el contrario, se trataba de un caso «clásico» en el que el contribuyente propugnaba la aplicación del régimen de recargos del artículo 27 LGT y, por tanto, sostenía que no procedía la sanción impuesta. La SAN de 27 de marzo de 2014, cuyos razonamientos transcribe extensamente el TEAC, le da la razón en este punto y estima que la declaración complementaria había sido presentada sin requerimiento previo, pues se refería al ejercicio 2004, no comprendido en la comunicación iniciadora de la inspección y, como afirma la sentencia en un párrafo subrayado por el TEAC, «aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003, sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004». Ciertamente la AN sigue aquí un criterio formalista para negar la existencia de requerimiento previo, discrepante del sentado por la nueva jurisprudencia, que el TEAC ejemplifica en la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–). La STS de 23 de mayo de 2016 (rec. 1409/2014 –NFJ062760–), que resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la SAN de 27 de marzo de 2014, en realidad no confirma la posición de la AN sobre el requerimiento previo, antes bien remite en este aspecto a la STS de 19 de noviembre de 2012, que tendremos ocasión de analizar más adelante. En la citada sentencia el TS declara inaplicable el régimen de recargos por considerar que la declaración complementaria había infringido lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 27 LGT, como reconoce el TEAC.

tenía la obligación de practicar liquidaciones en los periodos ulteriores que se vieran afectados por la regularización efectuada, pues en todo caso subiste también la obligación de los sujetos pasivos de declarar correctamente sin que exista precepto alguno que les exonere de presentar de forma completa y exacta sus declaraciones, lo que pueden hacer voluntariamente, sin esperar a recibir una nueva notificación de inicio de otras actuaciones por parte de la Administración, ya que el motivo último de la presentación de estas declaraciones o autoliquidaciones tardías está en el incumplimiento por aquellos de las normas reguladoras del impuesto o concepto impositivo de que se trate.

- Por otro lado, la postura del TEAC perjudica a la Administración en la medida en que «no puede pretender que ese requerimiento, so pretexto de un alcance no expreso o tácito, haya interrumpido en su favor los plazos de prescripción del derecho a liquidar o de la acción para sancionar respecto de conceptos/periodos diferentes de los incluidos en el requerimiento o comunicación de inicio de actuaciones parciales». El Tribunal da aquí por supuesta la coincidencia entre las actuaciones administrativas que constituyen requerimiento previo con las que interrumpen la prescripción.
- Analiza seguidamente el TEAC si la interpretación restrictiva del concepto de requerimiento, en tanto en cuanto propicia la aplicación de los recargos no favorece al contribuyente que opta por no rectificar voluntariamente frente al que lo hace. El Tribunal sostiene que,

bien al contrario, se está incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (cumplimiento que por tardío tiene previstas determinadas consecuencias en nuestro ordenamiento, bien sea en forma de recargos bien sea en forma de régimen sancionador mitigado para las declaraciones sin perjuicio económico), pues atendiendo de nuevo a los principios de justicia material y buena fe, la justa comparación debe hacerse con aquellos contribuyentes que desde el principio cumplen escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, que no obligan al desarrollo de actuaciones administrativas que suponen el consumo de importantes recursos públicos, ya que serían a estos a los que estaríamos haciendo de peor condición frente a aquellos que una vez comprobados determinados conceptos/periodos, que tienen consecuencias en su contra en ejercicios posteriores, aun así deciden no rectificar voluntariamente, forzando el inicio de nuevas actuaciones, con el nuevo consumo de recursos públicos, y solo enfrentándose a intereses de demora, que lo único que hacen en resarcir del coste de oportunidad de la presentación fuera de plazo.

El razonamiento es incoherente, pues la comparación que el TEAC considera adecuada, que es la que efectúa entre el contribuyente sujeto al régimen de recargos y el escrupulosamente cumplidor, que presenta su declaración materialmente correcta y en plazo, que justificaría precisamente la consecuencia perjudicial de la imposición del recargo, no excluye

la discriminación que, en determinados supuestos que es necesario analizar, puede sufrir el primero frente a quien decide no regularizar su situación para ajustarla al criterio administrativo. No está claro el sentido de la comparación entre este último y el contribuyente cumplidor que establece el TEAC, que quizá pretenda ser un argumento a favor de la tesis restrictiva que propugna en cuanto amplía el ámbito de aplicación del recargo.

Las consideraciones que hace el TEAC en la resolución comentada constituyen en realidad una réplica a algunos de los argumentos en los que se basa la nueva jurisprudencia en materia de requerimiento previo, en la que se afirma una interpretación amplia de este concepto, como se verá enseguida cuando examinemos las sentencias en las que se plasma esta nueva doctrina.

La posición actual del TEAC en relación con el concepto de requerimiento previo se formula en una serie de resoluciones recientes, encabezadas por la **RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–)**, que analizaremos más adelante. Un aspecto interesante de esta resolución es que lleva a cabo una detenida exposición de la evolución histórica de la doctrina del TEAC sobre el concepto de requerimiento previo, que no es lineal sino que se entrelaza intrincadamente con la de la AN y del TS, la cual, a su vez, tampoco ha tenido una evolución rectilínea sino que en ella han existido avances y retrocesos. Si bien no siempre la posición del TEAC se ha adecuado fielmente a la doctrina jurisprudencial, su postura actual es reflejo de esta doctrina en su presente estado. Por tanto, su comprensión requiere que examinemos previamente la jurisprudencia en esta materia. No obstante, antes de hacerlo tiene interés resumir las líneas fundamentales de la evolución histórica de la doctrina administrativa y jurisdiccional sobre el concepto de requerimiento previo en relación con los recargos por declaración extemporánea según la exposición de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020. Son las siguientes:

- La doctrina inicial del TEAC está plasmada en varias resoluciones que cita (FD 5.º), entre las que se encuentran las de 14 de febrero de 2008 (RG 2756/2006) y 5 de noviembre de 2008 (RG 3759/2007 –NFJ031434–), a las que ya nos hemos referido anteriormente. Como allí indicamos, la primera tiene un interés especial, pues constituyó el objeto de la fundamental SAN de 30 de marzo de 2011 (rec. 141/2008 –NFJ042746–), que la anula. Lo mismo ocurre con las demás resoluciones del TEAC que sostienen la doctrina inicial, que, como sabemos, sostiene la aplicación automática de los recargos.
- El TEAC acogió la doctrina de la AN y el TS en varias resoluciones (véanse las citas), entre ellas la de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012 –NFJ056337–), ya reseñada, si bien introduce ciertas restricciones en la resolución de 3 de noviembre de 2016 (RG 6505/2013 –NFJ082334–) a la que nos referiremos más adelante.
- La SAN de 27 de marzo de 2014 (rec. 225/2011 –NFJ054828–) motiva una vuelta del TEAC a la doctrina tradicional, que se realiza en la Resolución de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–), que acabamos de analizar con

detenimiento. El criterio de esta resolución fue seguido por otras dos de **23 de octubre de 2017 (RG 6850/2013 y 7403/2014)**<sup>13</sup>. Los recursos contencioso-administrativos contra ellas fueron resueltos, respectivamente, por las **SSAN de 13 de diciembre de 2018 (rec. 808/2017 –NFJ074156–)** y **21 de diciembre de 2018 (rec. 807/2017 –NFJ072404–)**, que las anulan por aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial, condenando en costas a la Administración<sup>14</sup>.

- Menciona a continuación el TEAC (FD 8º) unas resoluciones del TEAR de Valencia del año 2015 que aplican el criterio tradicional, las cuales fueron anuladas por la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2018 (rec. 444/2015 –NFJ072747–). El recurso de casación contra esta sentencia, interpuesto una vez más por la Administración General del Estado, fue admitido por ATS de 23 de mayo de 2019 (rec. 491/2019 –NFJ073559–) y resuelto por la importante STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–).

En el FD 9.º de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) el TEAC modifica expresamente la doctrina de la resolución de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–) y formula la vigente en diálogo con la jurisprudencia, cuya aplicación al caso enjuiciado (FD 10.º) le lleva a declarar que la autoliquidación fue espontánea y, por tanto, a desestimar la reclamación.

## 5. La nueva doctrina jurisprudencial

En la doctrina jurisprudencial sobre la aplicación de los recargos por declaración extemporánea y el concepto de requerimiento previo tuvo lugar un giro decisivo por obra de

<sup>13</sup> Los hechos de estas dos resoluciones son iguales y afectan a dos sociedades del mismo grupo. En resumen son los siguientes: la sociedad dominante de un Grupo de IVA (ACS, Actividades de Construcción y Servicios, SA) suscribió el 23 de mayo de 2013 un acta de conformidad con la que terminaron unas actuaciones relativas a dicho impuesto, ejercicios 2008 a 2010, que si bien fijaron una cuota positiva objeto de la regularización, finalmente dio lugar a una liquidación negativa porque el Grupo tenía cantidades pendientes de compensación, precisamente en las dos entidades recurrentes en las reclamaciones y recursos que estamos examinando (Cobra Instalaciones y Servicios, SA y Moncobra, SA), que aplicó el actuario. Pero estas entidades ya habían aplicado esos saldos en el periodo 12 de 2011, por lo que el 30 de julio de 2013 presentaron autoliquidación complementaria por dichos ejercicio y periodo con el fin de eliminar esas compensaciones y la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó sendas liquidaciones del recargo por presentación extemporánea.

<sup>14</sup> Contra las citadas sentencias de la AN interpuso recurso de casación la Administración General del Estado. El interpuesto contra la SAN de 21 de diciembre de 2018 fue admitido por ATS de 6 de junio de 2019 (rec. 1375/2019) y el dirigido contra la SAN de 13 de diciembre de 2018 lo fue por ATS de 9 de julio de 2019 (rec. 1479/2019 –NFJ079571–). El TEAC manifiesta en la resolución comentada de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–), FD 8.º *in fine* que le consta que la Administración General del Estado desistió de estos recursos.

la **SAN de 30 de marzo de 2011 (rec. 141/2008 –NFJ042746–)**, cuyo ponente fue D. Francisco José Navarro Sanchís. En esta sentencia, más que en la del TS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–) –Pte. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco– que la confirmó, se encuentran las bases dogmáticas de la que llamamos nueva jurisprudencia. Es indispensable, por tanto, analizar cuidadosamente dicha sentencia de la AN.

Los hechos de la SAN de 30 de marzo de 2011 son en síntesis los siguientes: la Inspección tributaria inició el 28 de junio de 2001 actuaciones de comprobación del Grupo de consolidación fiscal cuya sociedad dominante era BP España, SAU, en relación con los ejercicios 1996 a 1999, ambos inclusive, documentadas mediante actas de conformidad, suscritas el 10 de febrero de 2003, en las que se redujeron las bases imponibles negativas y las inversiones en activos fijos nuevos aplicables en los ejercicios 2000 y siguientes. El 27 de mayo de 2003 dicha sociedad presentó declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, como consecuencia de los datos modificados por la Inspección, en la que se reconocía una cantidad a ingresar, por la que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) le liquidó un recargo al amparo del artículo 61.3 LGT-63. Ante el TEAC el contribuyente alegó que el artículo 27 LGT había sido incorrectamente aplicado, que procedía la aplicación del artículo 122.2 LGT y que «[d]e la lectura conjunta de ambos preceptos... se ha de concluir que no ha existido declaración o autoliquidación extemporánea y por lo tanto no cabe liquidar recargo por este concepto».

La AN cree necesario al inicio de sus razonamientos plantearse la cuestión de la naturaleza del recargo por declaración extemporánea y en relación con ella cita el artículo 4.3 de la Ley 1/1988, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que atribuye efectos retroactivos a las normas que los regulan cuando su aplicación sea más favorable para el afectado, precepto contenido ahora en el artículo 10.2 LGT. En opinión de la Sala, esta norma «emparenta» a los recargos con las sanciones tributarias, si bien esta semejanza es relativa y no supone una identificación plena. En todo caso permite negar la naturaleza indemnizatoria de los recargos, como lo demuestra su compatibilidad con los intereses de demora en el artículo 61.3 LGT-63. De esta relativa identificación se deduce que la finalidad del recargo exige una interpretación restrictiva de los presupuestos que determinan su exigibilidad (de acuerdo con el principio *favorabilia amplianda, odiosa restringenda*) y que la duda se resuelva a favor del contribuyente. Sin embargo, a diferencia de las sanciones los recargos no exigen para su imposición una indagación en la conducta del obligado tributario acerca de su culpabilidad, y en tal sentido entrañan una responsabilidad de carácter objetivo.

Sentados estos criterios interpretativos, la AN se refiere a los presupuestos del recargo (presentación de la declaración fuera de plazo y ausencia de requerimiento previo) y observa que una interpretación restrictiva del concepto de requerimiento previo supone una ampliación de los casos en los que el recargo sería exigible.

Expresado de otro modo, si la Inspección se abstiene de efectuar ese requerimiento o, de otro modo, exigir una deuda tributaria previamente determinada como con-

secuencia de la regularización de otros ejercicios previos, pero conexos con el ejercicio 2000, en tanto determinan efectos negativos en este, estará provocando artificialmente la aparición del recargo, forzando el concepto negativo de la ausencia de requerimiento previo para, de esa manera, crear la posibilidad imponerlo.

A juicio de la Sala esto es lo que sucedió en el caso enjuiciado: «la declaración extemporánea se produjo, solo de forma nominal, sin requerimiento previo, en el sentido de que tal declaración que condujo al establecimiento del recargo no es espontánea, en tanto que solo obediente a la libre voluntad e iniciativa del contribuyente, sino que viene causalmente determinada por la regularización llevada a cabo en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999». Esta conclusión se basa en las siguientes razones, que nos esforzamos por resumir lo más fielmente posible, siguiendo los apartados del FD 4.º de la sentencia:

- a) La Administración estaba obligada a extender la regularización de los ejercicios 1996 a 1999 también al ejercicio 2000. «No hay –afirma– ninguna razón jurídica que pueda válidamente esgrimir la Administración para [no hacerlo así]». Si de las actuaciones inspectoras resulta una deuda tributaria en relación con un ejercicio no comprendido en ellas, «debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia».
- b) La actividad administrativa está sujeta a los principios de legalidad, seguridad jurídica y buena fe y, «si bien no queda perfectamente configurado en la ley que en el alcance cronológico del periodo objeto de la actividad de comprobación o investigación se deba partir de una reglas apriorísticas [...], la Administración no actúa con sometimiento al principio de buena fe si, a la vista de que el resultado de una regularización llevada a cabo por ella misma determina una consecuencia fiscal en ejercicios posteriores a los abarcados por la comprobación abierta, no extiende a estos ejercicios el procedimiento y la subsiguiente regularización».
- c) En vista de la función que atribuye a la autoliquidación el artículo 120.1 LGT –por errata la sentencia cita el art. 122.1–, una declaración complementaria es innecesaria cuando la Administración tiene ya en su poder los elementos necesarios para exigir la deuda. «En otras palabras, carece de sentido que pese en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de autoliquidar el Impuesto, de forma complementaria, precisamente para poner en conocimiento de la Administración datos que esta ya posee, necesarios para fijar una deuda tributaria cuyo importe esta ya conoce perfectamente». Frente a estos razonamientos no cabe argumentar que el contribuyente ha presentado la declaración *motu proprio*, sin que la Inspección le obligara a ello, porque lo que se discute no es la relevancia de ese acto jurídico del contribuyente, «sino las consecuencias con que se castiga a este por la pretendida extemporaneidad que se le imputa, que es otra cosa bien distinta y, precisamente, la que en este proceso se dilucida».

- d) La Sala sostiene la aplicación al caso enjuiciado del artículo 122.2 LGT, que si bien se refiere expresamente al supuesto de pérdida sobrevenida del derecho a una exención, deducción o incentivo fiscal por incumplimiento de los requisitos a los que estaba sujeto, «también permite extender su ámbito de aplicación a todos los demás casos en que la regularización tardía obedece al conocimiento sobrevenido de hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria, esto es, a todos los supuestos en que no se pudieron incluir, sin culpa o negligencia del interesado, en la autoliquidación originaria, presentada en tiempo y forma, todos los datos y conceptos relativos al hecho imponible y a su cuantificación, que es justamente lo que aquí sucede». La misma idea se formula diciendo que no hay motivo jurídico que impida extender el efecto favorable previsto en el citado artículo (exclusión del recargo por declaración extemporánea) «a una situación jurídica en que se conocen elementos nuevos que afectan a la regularización y que no son debidos de forma directa al contribuyente, sino que traen su causa directa en el efecto reflejo de la comprobación efectuada respecto de otros ejercicios anteriores, que necesariamente modifica los datos de los que originariamente se partió en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2000».

La conclusión a la que llega es la siguiente: «Siendo ello así, no puede hablarse en sentido propio de autoliquidación espontánea en este caso, puesto que está inducida y es consecuente a una actividad inspectora sin la cual tal autoliquidación no se hubiera podido presentar, a lo que cabe añadir que solo después de conocer el resultado de la conformidad prestada a las actas de los ejercicios 1996 a 1999 se pudo autoliquidar por la diferencia puesta de manifiesto en tales actas».

- e) La improcedencia del recargo se refuerza si se considera que su cuantía se gradúa en función de la duración del retraso, factor sobre el que en el caso enjuiciado el contribuyente no ha podido tener control alguno pues depende de la duración del procedimiento inspector.
- f) En el caso enjuiciado no se cumplen los fines institucionales para los que está prevista la imposición del recargo, cuyo fundamento «es el de estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias y, de forma equivalente, desincentivar su retraso». En este caso es improcedente el recargo, «pues la autoliquidación formulada en su día para la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al grupo consolidado se realizó dentro del plazo legal, en tanto que la que se presenta con posterioridad –frente a la que se reacciona con la imposición del recargo– no incurre en la hipótesis de la norma y, además, no lesiona o afecta al bien jurídico que se trata de proteger, lo que debería ser suficiente para excluirlo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida, atendida la razón determinante de esa segunda declaración, complementaria de la que se efectuó tempestivamente en su día».

Los razonamientos de la **STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–)**, que resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado

contra la SAN de 30 de marzo de 2011, contenidos en el apartado 4 de su FD 2.º, son sumamente escuetos. Cita la definición de requerimiento previo del artículo 27.1, párrafo 2.º, de la LGT, que, afirma, aclara este concepto «en términos amplísimos». Esta definición es aplicable al caso de autos, «pues no hay razón que justifique una interpretación distinta bajo los designios del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963», y por la aplicación retroactiva en lo favorable de las normas sobre recargos dispuesta por el artículo 10.2 LGT. En lo demás se limita a afirmar tajantemente que la actuación administrativa con relación a los ejercicios comprobados había constituido requerimiento previo:

Es indudable que en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 hubo una actuación administrativa previa a la autoliquidación complementaria extemporánea presentada por BP el 27 de mayo de 2003, que fue realizada con su conocimiento formal y que era conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria por ese impuesto y ejercicio, porque suscribió actas de conformidad el 10 de febrero de 2003, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, que redujeron tanto las bases imponibles negativas como las deducciones por inversiones en activos fijos que se podían aplicar en los ejercicios 2000 y siguientes.

El TS no se pronuncia sobre el cambio radical de doctrina que había supuesto la sentencia recurrida ni sobre los argumentos de esta.

La nueva doctrina fue seguida por otras sentencias de la AN, entre las que figura la de **12 de diciembre de 2011 (rec. 601/2005 –NFJ045342–)** –Pte. Dña. María Asunción Salvo Tambo– dictada por otra Sección de la Sala. El supuesto objeto de esta sentencia es del mismo tipo: tras una inspección relativa al IVA, ejercicios 2002 y 2003, en la que se puso de manifiesto una discrepancia en la imputación temporal de las cuotas soportadas en las ejecuciones de obras, el contribuyente (Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya) regularizó voluntariamente los ejercicios 2004 a 2007 para ajustarse al criterio de la Inspección, lo cual dio lugar a la imposición del recargo por la DCGC. Es importante destacar que la regularización inspectora no dio lugar a sanción alguna por tratarse de una cuestión de imputación temporal, como nota el Tribunal (FJ 5.º). La Sala rechaza el automatismo de la aplicación del recargo afirmado por el TEAC y su naturaleza indemnizatoria, y sostiene una «relativa identificación de la sanción con el recargo». Por otra parte, reitera la doctrina que la exigencia del recargo «no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente», que apoya en la cita de la SAN de 22 de octubre de 2009 –que hemos reseñado más arriba– y en la STSJ de Catalunya de 2 de octubre de 2008. Incurre así en la confusión que hemos señalado, pues esta cuestión es ajena al caso enjuiciado.

Seguidamente (FJ 6.º), la Sala se hace eco de muchos de los argumentos de la SAN de 30 de marzo de 2011, que expresamente da por reproducidos. Así, aduce que en ausencia de sanción la presentación de las autoliquidaciones era más perjudicial para el contribuyente que no haber hecho nada, diferencia de trato que pugna con los principios de justicia

material. Señala asimismo la vulneración del principio de buena fe por la Administración al no haber regularizado los ejercicios posteriores; alega que no es lógico ni proporcionado hacer recaer en exclusiva sobre el obligado tributario la carga de esta rectificación; e invoca el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, vulnerado al no haberse tenido en cuenta la finalidad del recargo.

A las SSAN de 13 y 23 de diciembre de 2018 ya hemos hecho referencia anteriormente.

Relativamente próxima en el tiempo a la SAN de 30 de marzo de 2011 es la del mismo Tribunal de **19 de diciembre de 2013 (rec. 64/2011 –NFJ052983–)**, cuyo ponente fue el mismo que el de la anterior. El análisis de esta sentencia tiene, a nuestro juicio, notable interés. Los hechos de la repetida sentencia no son del mismo tipo que los de la de 30 de marzo de 2011, sino un simple caso de autoliquidación extemporánea: el contribuyente (Banco Sabadell, SA) presentó autoliquidación correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, segundo trimestre de 2008 y cuatro días más tarde, fuera ya de plazo, una complementaria motivada por un ajuste positivo por la corrección de determinadas provisiones, por la que la DCGC le gira el correspondiente recargo. La Sala reitera las consideraciones de la sentencia de 30 de marzo de 2011 respecto a la naturaleza del recargo y al postulado de la interpretación restrictiva de sus presupuestos de hecho. Pero, en realidad, tales consideraciones no son relevantes como fundamento del fallo sino *obiter dicta*.

El fundamento del fallo es el rechazo de la infracción del principio de proporcionalidad alegada por el recurrente. En opinión de la Sala, este principio podría tener aplicación si se tratase de una prestación de naturaleza indemnizatoria, cosa que niega. No siendo así,

la proporción la establece, como efecto propio indeclinable, la norma misma con rango de Ley formal, de suerte que solo a ella, no a la Administración que la interpreta, le podría ser teóricamente imputada la vulneración de tal principio de proporcionalidad; de otra parte, que el diseño de la Ley tampoco abre la puerta a posibles medidas de suavización o equidad en atención a los casos concretos concurrentes, pues la previsión se limita a establecer el presupuesto de hecho, con los dos ingredientes de extemporaneidad y espontaneidad, y a fijar la consecuencia en función del tramo temporal afectado por la demora.

Ello significa que estamos ante el ejercicio de una potestad estricta y agotadoramente reglada, por lo que tampoco el control judicial dispensado puede atenerse de un modo directo a una pretendida proporcionalidad, en la aplicación del recargo, que no haría sino infringir abiertamente la Ley, dados los términos taxativos de esta; finalmente, no cabe tachar de inconstitucionalidad a la Ley General Tributaria en cuanto al régimen de los recargos, pues fórmulas semejantes a la vigente han superado, como hemos visto, el juicio positivo de inconstitucionalidad...

La Sala cree necesario, no obstante, mostrar que ni la doctrina plasmada en las SSAN de 22 de octubre de 2009 y 5 de diciembre de 2012, por un lado, no la de la SAN de 30 de

marzo de 2011, por otro, proporcionan una base para suavizar la anterior conclusión. Ello es obvio, pues los casos en ellas contemplados son distintos del de autos y diferentes entre sí. Ya hemos tenido ocasión de señalar que no es coherente mezclar la cuestión planteada en el caso de las dos primeras sentencias citadas con la suscitada en el caso de la tercera. Por lo demás, sorprende el rigor de la sentencia ahora comentada con la actitud flexible que la AN ha tenido en la sentencia de 30 de marzo de 2011. Una posición menos rígida hubiera posiblemente inducido a la Sala a plantear la cuestión de constitucionalidad del artículo 27 LGT, no desprovista en absoluto de fundamento.

## 6. Los efectos de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC

En cuanto al efecto de la nueva jurisprudencia en la doctrina del TEAC, hemos mencionado más atrás, siguiendo la narración de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–), cómo el TEAC adecua su posición a la doctrina jurisprudencial, si bien esta línea se interrumpe por la RTEAC de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–), regresando a ella con la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–).

Entre las resoluciones del TEAC que se hacen eco de la nueva jurisprudencia se encuentra la de **3 de noviembre de 2016 (RG 6505/2013 –NFJ082334–)**. En lo que aquí nos interesa los hechos de esta resolución eran los siguientes: a consecuencia de una inspección a un grupo fiscal por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009, se dictan actos de liquidación, el 16 de octubre de 2013 el relativo a los ejercicios 2006 a 2008 y el 3 de marzo de 2014 el correspondiente al ejercicio 2009, con resultado a ingresar y se imponen sanciones. El 6 de agosto de 2013 el contribuyente presentó autoliquidación de dicho impuesto, ejercicio 2010, por la que se le impone el recargo del artículo 27 LGT. Ante el TEAC la entidad alegó que la causa de la declaración complementaria extemporánea había sido la regularización de los ejercicios 2006 a 2008 mediante acta de conformidad. El Tribunal afirma (FD 7.º) que «el hecho de que la Administración tributaria hubiera realizado actuaciones en relación con los ejercicios 2006 a 2009 no cabe asimilarlo a un requerimiento previo en relación con los periodos siguientes»; sin embargo, distingue el supuesto enjuiciado del que fue objeto de la RTEAC de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2012 –NFJ056337–) (cfr. *supra* nota 9):

[E]n el presente caso, a diferencia del supuesto analizado por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo [se refiere a las SSAN de 1 de febrero de 2012 (rec. 592/2010) y 12 de diciembre de 2011 (rec. 601/2005) y a la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011)], no nos encontramos con una deuda previamente determinada en los ejercicios 2006 a 2009 que tiene efectos en el ejercicio 2010, esto es, no estamos en un supuesto de minoración de las bases imponibles negativas o de las deducciones pendientes de los ejercicios 2006 a 2009 que el obligado se apli-

ca en 2010, sino que el obligado en el presente caso sencillamente presenta una declaración complementaria en 2010 por no haber presentado correctamente la deuda tributaria que resulta de dicho ejercicio 2010, sin que dicha deuda hubiera sido previamente determinada por la Inspección en los ejercicios 2006 a 2009.

En consecuencia, el TEAC resuelve que la declaración «debe ser considerada como espontánea sin requerimiento previo» y procedente la imposición del recargo. El criterio adoptado en esta resolución es muy estricto, pues exige que la regularización practicada mediante la autoliquidación complementaria esté rigurosamente prefijada en el acuerdo de liquidación relativo a los ejercicios precedentes. No está claro, en nuestra opinión, que este criterio se deduzca de las sentencias que invoca. En cualquier caso, el referido criterio ha sido modificado por la recientísima RTEAC de 20 de abril de 2021 (RG 3281/2018 –NFJ081903–), sobre la que volveremos en el momento oportuno.

La **RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017)** rectifica expresamente, como hemos reiterado, la de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–) y declara (FD 8.º) que «se ha de interpretar que el concepto "requerimiento previo" está definido en la LGT en términos amplios, de modo que no ha de entenderse restringido únicamente a aquel que se hace respecto del mismo tributo y periodo por el que se presenta la declaración o autoliquidación extemporánea». Sin embargo, su criterio para determinar la existencia de requerimiento previo es tan riguroso como el de la RTEAC de 3 de noviembre de 2016. Añade, en efecto, la siguiente precisión:

[P]ueden estar incluidas dentro de tal concepto unas actuaciones de comprobación con el contribuyente (o al grupo de entidades al que pertenece) relativas a periodos anteriores siempre que la regularización posterior sea consecuencia directa de la liquidación previa. Este será el caso cuando concurren dos circunstancias:

- 1.º Que la Administración tributaria disponga de toda la información por mor de la previa comprobación (o en sentido negativo que la declaración extemporánea no aporta datos desconocidos por la Administración), y
- 2.º Como consecuencia de lo anterior, que la Administración tributaria pudiera extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones, evitando la necesidad de presentar la autoliquidación extemporánea.

Aplicando este criterio al supuesto enjuiciado<sup>15</sup>, el TEAC considera que la regularización no fue una consecuencia directa de la comprobación previa porque la Administración no

<sup>15</sup> Los hechos eran los siguientes: la DCGC realizó una inspección cerca de la entidad contribuyente relativa al IVA, periodos comprendidos entre enero de 2012 y diciembre de 2014, ambos inclusive, que concluyó con la firma de un acta de conformidad el 2 de marzo de 2017 y en la cual se puso de manifiesto que la entidad había prestado servicios de mediación en nombre y por cuenta de una entidad no residente (pre-

disponía de toda la información por la previa comprobación, ya que en periodos posteriores podían no haberse prestado los servicios en cuestión y que no hubiera nada que regularizar y, por tanto, la regularización de dichos periodos hubiera exigido nuevas actuaciones administrativas. Aludiendo implícitamente a los razonamientos de la SAN de 30 de marzo de 2011, el TEAC añade que de las anteriores consideraciones se deriva que el deber de declarar se mantuviese en su plenitud, y que los recargos cumplieron la finalidad de incentivar el cumplimiento voluntario.

Por otra parte, el Tribunal estima que la entidad contribuyente pudo conocer que los servicios controvertidos se encontraban localizados en el territorio de aplicación del IVA y, por tanto, sujetos, «a diferencia de aquellos supuestos en los que la Administración minorara un crédito fiscal, [situación] en la que no se puede regularizar hasta que se conozca el importe de la minoración practicada». Nótese que el TEAC introduce de este modo un criterio adicional de gran indeterminación, a saber, si el contribuyente podía anticipar o no la regularización practicada por la Administración, de manera que –este parece ser el razonamiento del TEAC– si podía hacerlo su regularización extemporánea no es consecuencia directa de la actuación administrativa y en consecuencia es espontánea. Cabe preguntarse si el contribuyente que aplica bases impositivas negativas de ejercicios anteriores o créditos fiscales puede determinar con anterioridad a una inspección si y en qué importe tales deducciones van a ser aceptadas por la Administración.

El referido argumento está relacionado con la calificación de la conducta del contribuyente en los periodos impositivos objeto de la comprobación anterior a la presentación de la declaración complementaria desde la perspectiva del Derecho sancionador, en concreto, con la cuestión de si dicha conducta entrañaba una vulneración culpable de las normas. De existir esta culpabilidad y, por tanto, la posibilidad de una infracción sancionable, la declaración posterior sería espontánea, según este argumento del TEAC. Esto tiene sentido, porque significa que la declaración extemporánea recupera su función de excusa absoluta desde la perspectiva sancionadora y el correspondiente recargo su justificación como sustitutivo de la sanción. El problema es que la determinación de la existencia o no de una infracción no puede hacerse fuera de un procedimiento sancionador (o, en su caso, de un proceso penal), que no es el caso del procedimiento de aplicación del recargo.

La relación entre la aplicación del recargo y la existencia de una infracción está presente en la cuestión de la justicia material del tratamiento que recibe el contribuyente que regulari-

---

suntamente vinculada a ella, aunque esta relación no se indica en la resolución) una parte de los cuales se consideró que habían sido prestados en el territorio de aplicación del IVA por aplicación del artículo 70.Dos de la Ley reguladora de este impuesto. El 18 de mayo de 2017 la entidad presentó autoliquidaciones complementarias respecto de determinados periodos mensuales de los ejercicios 2015 y 2016 y la Administración dictó sendos acuerdos de liquidación del recargo del artículo 27 LGT, que se impugnan en la reclamación objeto de la resolución reseñada.

za frente al que no lo hace, que ya se encuentra, como hemos visto, en la resolución de 21 de septiembre de 2017 y vuelve a aparecer en la ahora reseñada en los siguientes términos:

[L]a tesis del reclamante de que se hace de peor condición al sujeto que regulariza que al que no lo hace incurre en el error de utilizar como comparativo, en todo caso, a un sujeto que no ha sido sancionado por los ajustes de la regularización inicial. Sin embargo, esta situación no ha de ocurrir en todo caso, como, por ejemplo, al sujeto pasivo se le podría haber sancionado por tales ajustes, en cuyo caso, de no regularizar *motu proprio* su situación, se le podría sancionar tras el desarrollo de las preceptivas actuaciones de comprobación; en tal caso, la presentación de la autoliquidación, al tener carácter espontáneo, permitiría regularizar su situación con los efectos del artículo 179.3 de la LGT. Por tanto, no se perjudica al que regulariza, sino que en tal caso se le beneficia, al impedir que se le apliquen las correspondientes sanciones.

La cuestión, en nuestra opinión, no es si el contribuyente podía haber sido sancionado sino si efectivamente lo fue. Si esto sucedió, es fundado el temor del contribuyente a ser sancionado en ejercicios posteriores si no regulariza, y su declaración extemporánea adquiere el mencionado sentido de excusa absolutoria. No hay en tal caso discriminación alguna respecto al que en esa situación prefiere correr el probable riesgo de una ampliación de la comprobación y una sanción. Sería como afirmar que el contribuyente que ha omitido por completo su declaración en el plazo reglamentario pero la presenta extemporáneamente, con las consabidas consecuencias, es discriminado frente al que en el mismo caso opta por correr el riesgo de ser descubierto. Pero sí tiene sentido preguntarse si no sufre una discriminación injusta quien, tras haber sido objeto de una regularización inspectora sin consecuencias sancionadoras –y por tanto poco probables en el futuro– regulariza voluntariamente ejercicios posteriores, es gravado con el recargo frente a quien en igual situación decide permanecer inactivo a la espera de una eventual actuación administrativa.

Otra resolución del TEAC que aplica la nueva jurisprudencia es la de **27 de octubre de 2020 (RG 3945/2018 –NFJ079579–)**. En el caso enjuiciado la relación jurídica básica es un contrato de *hosting* (prestación de servicios por internet)<sup>16</sup> con una entidad residente en los Estados Unidos, en relación con la cual se plantea la cuestión de si los pagos efectuados por la parte residente en España están sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la renta de no residentes. La respuesta es positiva si se trata de cánones y negativa si de rentas empresariales. El contribuyente residente había practicado retención desde 2012 hasta febrero de 2016, pero a partir de marzo de 2016 dejó de hacerlo y el 5 de mayo de 2016 solicitó la

<sup>16</sup> El *Diccionario del Español Jurídico* de la RAE define la voz *hosting* como «servicio de la sociedad de la información que tiene como objeto facilitar de forma permanente a los usuarios, generalmente a través de una página web, información y recursos de todo tipo cuyo contenido es accesible y descargable en el ordenador por el usuario».

devolución de ingresos indebidos. Una inspección parcial para determinar la procedencia de la retención concluyó que las rentas pagadas al no residente debían ser calificadas como cánones y, por tanto, que estaban sujetas a tributación en la fuente, y terminó en noviembre de 2017 con dos actos de liquidación uno relativo a los periodos 2012 a 2015 y otro relativo a 2016. Las reclamaciones contra estos acuerdos fueron desestimadas por el TEAC. El contribuyente presentó autoliquidación complementaria por los periodos en los que había dejado de ingresar las retenciones y el 13 de junio de 2018 la DCGC dictó acuerdo de liquidación del recargo, que es el objeto de la reclamación resuelta por la resolución comentada.

En el fundamento de esta resolución expone el TEAC que la resolución desestimatoria de las reclamaciones contra las liquidaciones de la obligación tributaria principal puso de manifiesto que la calificación de las rentas como cánones o rentas empresariales dependía del carácter estándar o no de los *software* comercializados. De aquí deduce el Tribunal que el contenido de la regularización depende de las circunstancias concurrentes en cada caso y en cada ejercicio, por lo que la Inspección «no podría extender la regularización al segundo ejercicio sin practicar nuevas actuaciones de comprobación e investigación centradas en las circunstancias y datos concurrentes en cada ejercicio». En consecuencia, «la autoliquidación complementaria de los periodos posteriores no puede considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada en un periodo previo» ni «necesaria» en el sentido de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020. La resolución amplía aún más los requisitos que según esta última son necesarios para que exista requerimiento previo, ya que al de que la liquidación posterior sea consecuencia directa de la regularización administrativa añade el de que sea también consecuencia «automática».

La **RTEAC de 24 de noviembre de 2020 (RG 1959/2019 –NFJ079924–)**<sup>17</sup> sigue también a la de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–), cuyo FD 9.º reproduce íntegramente por todo fundamento. Añade únicamente que esta resolución reitera el criterio de las de 9 de octubre de 2014 (RG 3470/2017), «en cuanto a la no exigencia de recargo cuando la autoliquidación complementaria extemporánea es consecuencia directa de la comprobación de un ejercicio previo», y 3 de noviembre de 2016 (RG 6505/2013), «al confirmar la exigencia de recargo en supuestos en que la deuda no quedó previamente determinada en la comprobación de los ejercicios anteriores».

Como hemos indicado más atrás, el criterio de la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 ha sido recientemente modificado por la de 20 de abril de 2021, siguiendo el criterio de la

<sup>17</sup> Los hechos de esta resolución son en síntesis los siguientes: en virtud de la comprobación de una entidad bancaria no residente, la Inspección regularizó el importe de las deducciones pendientes de aplicación en ejercicios futuros en el Impuesto sobre la renta de no residentes (2012 a 2014) y en el Impuesto sobre Sociedades (2015), por considerar que no estaban suficientemente acreditadas. Se levantaron actas de conformidad y no se interpuso reclamación contra las liquidaciones. En 2018 la entidad presentó autoliquidación por el IRNR Establecimientos Permanentes correspondiente al ejercicio 2016, que dio lugar a la imposición del recargo.

STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–). Por ello pospondremos su análisis al de esta sentencia, que efectuamos a continuación.

## 7. La jurisprudencia reciente y su recepción por el TEAC

Desde la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–), que resolvió el recurso de casación contra la SAN de 30 de marzo de 2011 (rec. 141/2008 –NFJ042746–), el TS no había vuelto a examinar la cuestión del concepto de requerimiento previo a efectos del artículo 27 y concordantes de la LGT hasta la STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–). La STS de 23 de mayo de 2016 (rec. 1409/2014 –NFJ062760–) no trata sobre dicho concepto y su fallo se basa en la vulneración del apartado 4 del artículo 27 LGT. Después de la sentencia de 23 de noviembre pasado, el TS se ha ocupado de cuestiones relacionadas con los recargos por declaración extemporánea, pero desde un punto de vista distinto del de la sentencia inicial de 2012. Aludimos a las SSTS de 26 de noviembre de 2020 y 2 de diciembre de 2020, que reseñaremos brevemente.

En el caso de la **STS de 26 de noviembre de 2020 (rec. 4264/2018 –NFJ079896–)** –Pte. D. Isaac Merino Jara– un contribuyente persona física recibió un requerimiento para que presentase una declaración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con unas cuentas en el banco HSBC en Suiza, en vista del cual el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria. Frente a la imposición de una sanción invocó el artículo 27 LGT, alegando que no había existido requerimiento previo. Entre las cuestiones planteadas la que aquí principalmente nos interesa se refería a si la actuación administrativa inicial satisface el concepto de requerimiento previo definido en el artículo 27 LGT. La duda surgía porque el requerimiento inicial invocaba como fundamento los artículos 93 y 117 de esta Ley, lo cual, sostenía el recurrente, es contradictorio, pues un requerimiento no podía basarse a la vez en ambos preceptos, y un requerimiento de información (el menos gravoso) no inicia un procedimiento de gestión como exige el concepto legal de requerimiento previo. La respuesta del Tribunal es que el acto controvertido tenía un contenido mixto: un requerimiento genérico al amparo del artículo 93 de la LGT y un requerimiento específico al amparo de los artículos 117 LGT y 153 RGAT en el marco de un procedimiento de gestión, «lo que inequívocamente significa que tiene la naturaleza de acto de gestión tributaria y, por tanto, va dirigido al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». Por otra parte, el contribuyente alegó que la autoliquidación complementaria se refería a bienes y derechos distintos de las cuentas mencionadas en el requerimiento inicial. El Tribunal *a quo* (TSJ de Madrid) sostuvo que la carga de la prueba sobre este extremo recaía sobre el contribuyente/recurrente y el TS manifiesta que no puede pronunciarse sobre la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, por lo que su fallo, en cuanto a las pretensiones del recurrente, es declarar que no había lugar al recurso de casación y confirmar la sentencia recurrida.

Nótese que el caso objeto de la sentencia que reseñamos pertenece al tipo que podemos llamar tradicional, en el que el contribuyente presenta una declaración complementaria con el fin de evitar una sanción cuyo riesgo estima que tiene entidad suficiente como para compensar las cargas derivadas de dicha presentación. Por tanto, en este tipo de casos lo que interesa al contribuyente es que se cumplan los presupuestos del artículo 27 LGT, incluida la ausencia de requerimiento previo. El debate sobre este requisito se plantea entonces en unos términos completamente distintos de los que asume cuando se trata del nuevo tipo de casos en los que la controversia se refiere a si las actuaciones administrativas de comprobación sobre determinados periodos impositivos constituyen o no requerimiento en relación con una declaración relativa a periodos posteriores. En los casos del tipo tradicional, como el de la STS de 26 de noviembre de 2020 que estamos comentando, la interpretación del concepto de requerimiento previo se plantea en términos de exégesis de la definición de este concepto contenida en el artículo 27.1 LGT, que es también el planteamiento tradicional en la doctrina de los autores.

En el supuesto de la **STS de 2 de diciembre de 2020 (rec. 4150/2019 -NFJ075729-)** -Pte. D. Jesús Cudero Blas- la transmisión de un inmueble entre la sociedad dominante de un Grupo de entidades del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otra entidad del Grupo, inicialmente omitida por error, da lugar a la presentación de sendas declaraciones complementarias, sin efectos materiales en la tributación agregada del Grupo, pues el aumento del IGIC repercutido en la primera se compensa con el aumento del deducible en la segunda. La Administración impuso a las dos sociedades el recargo por declaración extemporánea, decisión que confirma el TSJ de Canarias (Las Palmas). La Sala advierte (FD 2.º 5) de que las sentencias invocadas en el auto de admisión (de 28 de noviembre de 2019) se refieren a un supuesto distinto del contemplado, «pues en las mismas lo que se afirma es que no cabe el recargo cuando la declaración no es espontánea sino inducida, al derivar y estar causalmente determinada por la regularización llevada a cabo en relación con el impuesto sobre sociedades de ejercicios anteriores»<sup>18</sup>, y que en el caso enjuiciado no existe

<sup>18</sup> La cuestión definida como de interés casacional por el ATS de 28 de noviembre de 2019, que admitió el recurso resuelto por la STS de 2 de diciembre de 2020, que estamos examinando, es la siguiente:

Aclarar, matizar o precisar la doctrina contenida en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera de 19 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 2526/2011) y de 23 de mayo de 2016 (recurso de casación 1409/2014) en estos términos: 1) en primer lugar, qué debe entenderse por requerimiento previo, previsto y definido en el artículo 27.1, párrafo segundo, de la LGT, como presupuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo; y 2) en segundo término, en relación con la anterior, cómo debe interpretarse la expresión legal «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria» y, en particular, si cabe entender comprendido en el concepto de «requerimiento previo» el conocimiento que la recurrente tuvo de que en un procedimiento inspector seguido ante una entidad del grupo y respecto de periodos previos, se alteraron cuotas de IVA -aquí IGIC- a compensar correspondientes a otras entidades del mismo grupo (entre ellas la ahora recurrente)».

ese problema y, por tanto, no es necesario interpretar el concepto de requerimiento previo. Por ello no es necesario que nos detengamos más en el análisis de esta sentencia, cuyo fallo es estimatorio del recurso.

Pasamos, pues, a examinar la **STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–)** –Pte. D. Isaac Merino Jara– que aborda de lleno la cuestión del concepto de requerimiento previo. El recurso, interpuesto por la Administración General del Estado, se dirige contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de septiembre de 2018 (rec. 444/2015 –NFJ072747–). Una inspección relativa al IVA, ejercicio de 2012, concluyó con la firma de un acta de conformidad el 5 de febrero de 2014. Con fecha del 8 de agosto de 2013 el contribuyente (Holding Empresarial Hidalgós, SL) presentó cuatro autoliquidaciones modelo 353, IVA Grupo de Entidades, Modelo Agregado, relativas a los periodos 3 a 6 del ejercicio 2013, por las cuales le fueron impuestos los recargos por declaración extemporánea. El TEAR de la Comunidad Valenciana rechazó la alegación del contribuyente, obviamente encaminada a la aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial, de que las autoliquidaciones presentadas derivaban de la regularización practicada por la Inspección, que había afirmado la no deducibilidad de las cuotas soportadas en determinadas operaciones, por lo que no habían sido espontáneas. Por el contrario, el TSJ de la Comunidad Valenciana, basándose únicamente en la formulación de dicha doctrina por la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. 2526/2011 –NFJ049563–), cuyos fundamentos transcribe, estimó el recurso contra la resolución del TEAR<sup>19</sup>.

El FD 3.º, en el que está contenida la doctrina de la sentencia examinada, la Sala comienza por reproducir los párrafos de la STS de 19 de noviembre de 2012 en los que se basó la STSJ de la Comunidad Valenciana objeto del recurso y señala una diferencia entre los hechos de aquella y los de esta que califica de «fundamental»: «en el supuesto de la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 se suscribió Acta de conformidad el 10 de febrero de 2003 y que la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó después, concretamente, el 27 de mayo de 2003. Mientras que en el asunto que nos ocupa el Acta de conformidad se suscribió el 5 de febrero de 2014 y la autoliquidación complementaria extemporánea se presentó antes, concretamente el 8 de agosto de 2013».

---

La hemos transcrito porque esta cuestión se formula en términos prácticamente iguales en todos los autos de admisión de recursos relativos a casos del nuevo tipo. Son junto con el citado los siguientes: 23 de mayo de 2019 (rec. 491/2019 –NFJ073559–, resuelto por sentencia de 23 de noviembre de 2020 –NFJ080087–), 6 de junio de 2019 (rec. 1375/2019, desistido), 9 de julio de 2019 (rec. 1479/2019, desistido).

<sup>19</sup> El ATS de 23 de mayo de 2019, que admitió el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana resuelto por la STS que estamos analizando, comete un curioso error al reproducir en su «razonamiento jurídico» segundo, apartado 4.º, unos párrafos del FD 3.º de la STSJ en los que afirma que se contiene el criterio de esta sentencia, cuando en dichos párrafos lo que se recoge es la tesis del abogado del Estado, que naturalmente sostiene el carácter espontáneo de la autoliquidación del contribuyente y, por tanto, la procedencia del recargo.

Seguidamente la Sala enuncia la cuestión objeto del recurso en los siguientes términos:

La cuestión que se plantea en el presente recurso de casación consiste en determinar si es posible excluir el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido propio, la presentación de la autoliquidación puede haber sido inducida o impulsada por el conocimiento de hechos relevantes dados a conocer en un procedimiento de inspección cuyo objeto es la regularización de un periodo anterior.

Afirma luego que «el concepto de requerimiento previo está definido en la LGT en términos amplios» y añade lo que sigue:

Es posible que la autoliquidación complementaria de un periodo posterior pueda considerarse consecuencia directa e inmediata de la liquidación practicada por un periodo previo, sin necesidad de que medie un requerimiento administrativo en sentido estricto, pero eso no es lo que ha ocurrido esta vez. En esta ocasión debe hablarse de autoliquidación espontánea, ya que la misma no es consecuencia de una actividad inspectora que haya concluido a la fecha de presentación de la mencionada autoliquidación complementaria. HIDALGÓS presentó el 8 de agosto de 2013 las autoliquidaciones *motu proprio*, voluntariamente y lo hizo casi seis meses antes de que concluyeran las actuaciones relativas a 2012.

Finalmente, responde de la manera siguiente a la cuestión con interés casacional:

[E]l concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

En cuanto a las pretensiones de las partes, la Sala estima, por un lado, el recurso del Abogado del Estado y anula la sentencia del TSJ y, por otro lado, actuando como Tribunal de instancia desestima el recurso contra las resoluciones del TEAR y confirma las liquidaciones del recargo recurridas.

En conclusión, la STS de 23 de noviembre de 2020 acepta en esencia la nueva doctrina y considera que no es espontánea la autoliquidación complementaria que es consecuencia directa e inmediata de la regularización de un periodo anterior (en realidad, la sentencia emplea el término «liquidación», no por casualidad). Esto es lo que significa el concepto de requerimiento previo en sentido amplio, como se deduce de la afirmación de que tal efecto (el carácter no espontáneo de la declaración presentada en esa situación) se produce a pesar de no mediar requerimiento previo «en sentido estricto». En otro de los pasajes transcritos la expresión utilizada es «requerimiento previo en sentido propio», cuyo opuesto sería «requerimiento previo en sentido impropio». Pero, por otra parte, restringe ese sentido amplio introduciendo el requisito de carácter formal de que la declaración complementaria sea posterior al acta que pone fin al procedimiento, requisito que casa mal con una noción de requerimiento previo basada en un criterio puramente material como es que la regularización administrativa pueda extenderse a ejercicios posteriores. Ahora bien, todo formalismo produce seguridad y es posible que la introducción de este nuevo requisito se proponga justamente reducir el grado de indeterminación de la doctrina original.

Como ya hemos anticipado, con posterioridad a la STS de 23 de noviembre de 2020 el TEAC dictó la **resolución de 20 de abril de 2021 (RG 3281/2018 –NFJ081903–)**, en la que tiene presente la doctrina de dicha sentencia. El supuesto era el siguiente: el 27 de septiembre de 2016 se inicia cerca de la entidad contribuyente un procedimiento inspector en relación con el IVA de los periodos 2012 a 2015. El acta de conformidad de fecha 25 de octubre de 2017 con la que se documentaron las actuaciones incrementó las bases imponibles declaradas al tomar en consideración el importe total de la contraprestación recibida en las operaciones de arrendamiento de vehículos realizadas por el obligado tributario, que no había incluido la repercusión del gasto financiero. El 27 de diciembre de 2017 el contribuyente presentó autoliquidaciones complementarias relativas a diversos periodos mensuales del ejercicio 2016 en las que aplicó el criterio de la Inspección y la DCGC de la AEAT dictó el 3 de mayo de 2018 los acuerdos de imposición del recargo.

En el procedimiento de liquidación de los recargos, el contribuyente alegó que la presentación de las autoliquidaciones no había sido espontánea sino inducida por el procedimiento inspector, invocando la SAN de 30 de marzo de 2011 y la STS de 19 de noviembre de 2012, así como la RTEAC de 9 de octubre de 2014. En los acuerdos de liquidación de los recargos la Inspección argumentó que en los supuestos contemplados por dichas resoluciones de las regularizaciones efectuadas resultaba una minoración de bases o cuotas pendientes de compensación en ejercicios posteriores o de deducciones que igualmente afectaban a ejercicios futuros; en cambio en el presente supuesto las regularizaciones efectuadas se agotan en sí mismas sin efecto directo en otros periodos por lo que solo tras una comprobación formal de dichos periodos o por una confesión del obligado tributario se podía concluir que la actuación del obligado tributario había sido la misma. En consecuencia, las actuaciones inspectoras no habían constituido un requerimiento previo.

La RTEAC de 20 de abril de 2021 dedica la mayor parte de su larga extensión a realizar una prolija exposición histórica, contenida en el FD Quinto, de la doctrina del propio Tribunal

en interacción con la jurisprudencia. Esta exposición no añade nada relevante a la efectuada por la RTEAC de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) que hemos tenido presente en las páginas anteriores. Lo interesante de ella es que expone su interpretación de la doctrina del TS formulada en la sentencia de 23 de noviembre de 2020 (rec. 491/2019 –NFJ080087–). Dicha interpretación está contenida en los siguientes párrafos:

Así, y pese a que falte el requerimiento previo, entendido este concepto en su acepción más estricta, la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea puede haber sido inducida –nótese la expresión– por la propia Administración con su actuar previo, al haber puesto de manifiesto con él la interpretación que entiende predicable de la norma que corresponda a la actuación del contribuyente.

De este modo, la inaplicabilidad de los recargos que regula el artículo 27 LGT no solo sería predicable en supuestos en que la posterior actuación del contribuyente es la consecuencia necesaria de una actuación previa de la administración, de la que resulta la obligada corrección posterior y esta se cuantifica, como ya así había dispuesto este TEAC en sus Resoluciones de 17 de septiembre de 2020, R.G. 4672/2017, 27 de octubre de 2020 (R.G. 3945/2018) y de 24 de noviembre de 2020 (R.G. 1959/2019), sino que debería extenderse a aquellos otros inducidos o impulsados por el conocimiento, por parte de los obligados tributarios, de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un periodo anterior, con hechos sustancialmente coincidentes.

Por tanto, el TEAC considera que la novedad que la sentencia de 23 de noviembre de 2020 introduce en la doctrina del TS sobre la existencia o no de requerimiento previo consiste en una relajación del condicionamiento de la regularización que el contribuyente lleva a cabo en la autoliquidación complementaria por la realizada previamente por la Administración. Así, no sería necesario que la primera sea una consecuencia directa y necesaria de la segunda sino que bastaría con que haya sido inducida por ella, expresión sobre la que el TEAC llama la atención. De ser correcta esta interpretación, algo que en nuestra opinión es discutible –obsérvese que la citada sentencia se refiere a que la autoliquidación sea «consecuencia directa e inmediata» de la previa liquidación–, se habría producido una extraordinaria ampliación del concepto de requerimiento previo y, por consiguiente, una paralela restricción de los presupuestos de aplicación del recargo por declaración extemporánea. En cambio, no despierta el interés del TEAC el requisito formal de que la autoliquidación sea posterior al acta inspectora.

En relación ya con el caso sometido a su decisión, la resolución analizada, que estimó la reclamación, apunta en el FD Sexto dos consideraciones, «además de las vertidas en anterior Fundamento de Derecho». En lo que respecta a estas últimas, cabe entender que el juicio del TEAC sobre la incidencia de la doctrina de la STS de 23 de noviembre de 2020 (en la interpretación del TEAC) sobre el caso presente es el expresado en el párrafo final de la

resolución, en el que afirma que la situación de este caso es «sustancialmente coincidente con cuanto se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, por cuanto la actuación del reclamante se contrajo a la adecuación de sus posteriores autoliquidaciones al criterio señalado por la Administración en el seno del procedimiento inspector desarrollado frente a la misma». Implícitamente el TEAC afirma que es suficiente que la autoliquidación se ajuste al criterio de la Administración en la inspección previa para que deba ser considerada no espontánea, es decir, hecha tras un requerimiento previo. Esta tesis invalidaría el argumento de la Inspección antes expuesto, relativo a la inexistencia de una relación entre la regularización del IVA de los distintos periodos.

Las otras dos consideraciones son, por un lado, la constatación de que la Inspección había estimado que la conducta del contribuyente no era constitutiva de infracción tributaria; por otro lado, la observación de que la Ley reguladora del IVA «ya admite la posibilidad de que aplicaciones indebidas de la norma tributaria que conduzcan a liquidaciones del tributo incorrectas se regularicen sin necesidad de acudir a la presentación de autoliquidaciones complementarias extemporáneas, a condición de que lo actuado se pueda considerar como errores fundados de derecho (artículo 89.cinco en cuanto al IVA repercutido y 114.dos.2.º respecto al soportado y deducido)». Estas consideraciones del TEAC son sumamente importantes, a nuestro juicio, pues lo que en definitiva vienen a sostener es la improcedencia de la aplicación de los recargos por declaración extemporánea cuando no haya existido una infracción por parte del contribuyente. El TEAC no afirma que estos preceptos de la LIVA sean directamente aplicables al caso enjuiciado, lo cual es dudoso, sino que extrae de ellos una regla general. Nótese que la posibilidad que las normas citadas ofrecen al obligado tributario es similar a la prevista en el artículo 122.2 LGT, que, como hemos visto, la SAN de 30 de marzo de 2011 consideró aplicable en un caso análogo.

## 8. Comentarios críticos

La nueva jurisprudencia ha sacudido profundamente las ideas anteriores sobre los recargos por declaración extemporánea. Estas ideas eran generalmente pacíficas, si prescindimos del problema de su constitucionalidad vinculado a la cuestión de su naturaleza jurídica, no resuelto de manera definitiva pero últimamente inactivo. La piedra que ha agitado las aguas tranquilas del estanque es el caso que ha provocado la que hemos llamado nueva jurisprudencia en esta materia. Describámoslo una vez más: el contribuyente es sometido a una inspección relativa a determinados periodos impositivos que regulariza su situación fiscal sin imposición de sanciones. Advirtiendo que el criterio en el que se ha basado esta regularización obligaría a regularizar también ejercicios posteriores, el contribuyente se adelanta y presenta autoliquidaciones complementarias, naturalmente extemporáneas, con las que lleva a cabo esta regularización y la Administración le aplica los recargos correspondientes. La motivación del contribuyente para seguir esta conducta no es evitar una sanción, que es un riesgo improbable puesto que la regularización administrativa no ha tenido esta conse-

cuencia. Sin excluir esta pequeña probabilidad, es verosímil que en esa situación pese más el deseo de evitar nuevas inspecciones, con las cargas y molestias y el posible daño para la imagen pública del contribuyente que van asociados a esas actuaciones.

El caso anterior es distinto del supuesto que típicamente daba lugar a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones complementarias: el contribuyente advierte que ha omitido presentar dentro de plazo su declaración o que en la presentada existen inexactitudes, debidas a un error o deliberadas, y deseoso de evitar el riesgo de que tales inexactitudes sean descubiertas por la Inspección y le sea impuesta la correspondiente sanción (o, en su caso, pena por delito fiscal), antes de que esta intervenga presenta la declaración complementaria. Este es el supuesto que el legislador ha tenido presente al regular las consecuencias de las declaraciones extemporáneas y el que ha contemplado la doctrina que se ha ocupado de esta materia; es también el que explica la exención de la responsabilidad por infracción tributaria o delito fiscal, generalmente calificada como excusa absolutoria.

En la situación típica tradicional el principal interés del contribuyente es lograr la exoneración de responsabilidad; soportar el recargo exigido por la Ley es una desagradable consecuencia que acepta como mal menor. Por consiguiente, en los casos de este tipo la posición natural de la Administración es sostener la aplicación de la sanción y la del contribuyente la de la excusa absolutoria. Esto último supone alegar que se han cumplido los presupuestos de esta y por tanto los del recargo, entre los que se encuentra el negativo de que no se haya producido un requerimiento administrativo previo a la presentación de la declaración complementaria.

Desde la perspectiva tradicional es desconcertante observar que en el caso que ha originado la nueva doctrina jurisprudencial las anteriores posiciones se invierten y nos encontramos al contribuyente defendiendo la no aplicación del recargo y a la Administración sosteniendo lo contrario, porque en definitiva el recargo constituye una carga sin contrapartida para el primero y un ingreso público para la segunda. Si se considera que lo esencial de la norma sobre las declaraciones extemporáneas es la excusa absolutoria que establece, hay algo anómalo en este cambio de posiciones. Como consecuencia de este cambio de posiciones, el contribuyente sostendrá que ha existido un requerimiento previo a su declaración, porque el otro requisito del recargo, es decir, la presentación fuera de plazo, normalmente es evidente que se ha cumplido. El debate gira, pues, en torno a este requisito.

Pues bien, si se estima que en el nuevo tipo de casos es injusta la imposición del recargo, una posibilidad de evitarlo es demostrar que en tales casos no se cumplen los requisitos legales de dicha imposición. Esta es la vía seguida por la nueva jurisprudencia: ampliar todo lo posible el concepto de requerimiento previo reduciendo así, en consecuencia, el ámbito de aplicación del recargo. A nuestro juicio, sin embargo, es dudoso que tal cosa sea admisible; en otras palabras, es discutible que el concepto de requerimiento previo elaborado por la nueva jurisprudencia sea jurídicamente correcto.

En primer lugar, es sumamente discutible, en nuestra opinión, la construcción jurídica en la que se apoya la sentencia fundacional de la nueva jurisprudencia, que es la SAN de 30 de marzo de 2011. La piedra angular de esta construcción es la supuesta obligación de la Administración de extender la regularización practicada a los ejercicios futuros. Es evidente, sin embargo, que esta obligación no existe, sino que, como reconoce la propia sentencia, la Inspección tiene la facultad discrecional de delimitar el ámbito temporal de su actuación. Es sencillamente insostenible la afirmación de que si la Inspección no lleva a cabo esa extensión vulnera los principios de legalidad, seguridad jurídica y buena fe, sobre todo este último. Es inexacto afirmar que en tal caso la Administración arroja indebidamente sobre el contribuyente la carga de regularizar los ejercicios posteriores: el obligado tributario tiene el deber de formular sus declaraciones con exactitud, y la buena fe en sus relaciones con la Administración le exige rectificarlas cuando se ha puesto de manifiesto que no han sido correctas, aunque esta incorrección no tenga consecuencias de carácter punitivo. Es errónea la tesis de que la declaración complementaria es innecesaria cuando la Administración ya está en posesión de los datos que motivan la regularización, porque una declaración tributaria no es una simple comunicación de datos sino que constituye además una manifestación de voluntad de que los datos declarados sean tenidos en cuenta en la liquidación administrativa o justifiquen la autoliquidación. Si esa tesis fuera cierta sería inútil e innecesaria una gran parte de las autoliquidaciones del IRPF. Es cierto, no obstante, que en el supuesto enjuiciado, como en todos los del nuevo tipo de casos, no se cumplen los fines que motivaron la imposición del recargo por el legislador, pero ello sucede porque este tipo de casos es distinto del contemplado por la norma legal.

Por otra parte, no es posible fundar una ampliación de esta naturaleza del concepto de requerimiento previo en la afirmación de que la precedente regularización hace que la autoliquidación no sea espontánea sino que esté inducida por ella. En efecto, si bien la ausencia de requerimiento previo *en cuanto condición de la exoneración de la responsabilidad por la infracción* tiene sus raíces en la idea de arrepentimiento espontáneo, que es la justificación de esta clase de medidas de levantamiento o atenuación de la pena, este fundamento no se ha plasmado en el texto de la norma. En este la noción de espontaneidad está completamente objetivada precisamente en el concepto técnico de «requerimiento previo» y en la definición de este concepto que formula el artículo 27.1 LGT.

No se opone a la anterior constatación el hecho de que el término «espontáneo» se emplee para referirse al requisito de la falta de requerimiento previo en el artículo 150.6 b) LGT. Tampoco la desvirtúa la habitual utilización por los autores del adjetivo «espontánea» aplicado a la declaración para enunciar este requisito. Declaración «espontánea» en este contexto no es otra cosa que declaración presentada sin que antes se haya emitido un requerimiento en el sentido de la definición legal. Efectivamente, hasta la aparición de la nueva jurisprudencia los análisis doctrinales del concepto de requerimiento se han planteado en los términos de la técnica jurídico-administrativa<sup>20</sup>. Esto es lo que sucede también en el caso de la STS de 26 de

<sup>20</sup> Cfr. por todos Ballarín España (1997, pp. 148 y ss.).

noviembre de 2020, que pertenece al tipo tradicional de casos. Es de resaltar que la exigencia del concepto legal de requerimiento de que la actuación administrativa haya sido realizada con conocimiento formal del obligado tributario permite que muchas declaraciones cumplan este requisito cuando son todo menos espontáneas en el sentido propio de este término.

Algo semejante ocurre en el ámbito penal con la «causa de bloqueo» homóloga a la ausencia de requerimiento previo en el artículo 305.4 del Código Penal. Si bien la voluntariedad o espontaneidad de la declaración de rectificación subyace a dicho presupuesto negativo de la exoneración de la responsabilidad, esta cualidad no se incluye expresamente en el texto legal. Es más, como afirma Iglesias Río (2003, p. 303),

una interpretación literal de [los preceptos reguladores de la autodenuncia] impide a la voluntariedad alzarse como condición positiva necesaria y su ausencia tampoco bloquearía la exención de pena prevista para el delito fiscal. Sostener otra interpretación constituiría, a juicio de un amplio sector de la literatura reciente, analogía *in malam partem* y vulneraría las expectativas garantistas que se desprenden del principio de legalidad: se estaría ampliando el lado positivo del tipo con un elemento no escrito –«voluntariedad»– o, en sentido negativo, restringiendo las posibilidades de aplicar el beneficio de la impunidad allí contemplado en caso de ausencia de actuación espontánea.

Señala a continuación el autor citado que en los debates parlamentarios de la LO 6/1995, de 29 de junio, que introdujo la excusa absolutoria del delito fiscal en el Código Penal, algunas enmiendas proponían expresamente la inclusión del requisito «espontaneidad» en su regulación, pero no fueron aprobadas en la versión final del texto legal. Cita luego diversos supuestos «en los que, pese a la inexistencia de genuina voluntariedad, se concede *de lege lata* plena eficacia a la autodenuncia». No obstante, admite (*ibid.*, p. 309) que «el legislador penal español de 1995 ha recogido una descripción implícita, en sentido negativo y de forma indirecta el elemento objetivado de la “voluntariedad”, a través de las cláusulas de bloqueo...», y, en conclusión, afirma (p. 312) que mantiene el requisito de la voluntariedad como elemento imprescindible para alcanzar la plena impunidad «pero objetivado al máximo».

Las vacilaciones de la doctrina administrativa y jurisprudencial expuesta en las páginas precedentes de este trabajo ponen de manifiesto a nuestro juicio que si se abandona la definición legal de requerimiento previo se entra en un terreno de gran inseguridad. En efecto, dicha doctrina adoptó inicialmente una posición según la cual, a fin de que la regularización practicada por la Administración constituya un requerimiento en relación con la posterior autoliquidación del contribuyente, es necesario que predetermine absolutamente la regularización procedente en los ejercicios a los que se refiere la autoliquidación, de manera que esta sería automática y no requeriría nuevas actuaciones de comprobación. El ejemplo típico de este supuesto es la regularización de partidas deducibles en la base o la cuota de ejercicios posteriores. Pero si bien estas partidas son consecuencia directa de la previa regularización, no es posible afirmar que estos sean los únicos conceptos necesita-

dos de corrección en los ejercicios posteriores y, por tanto, que no son necesarias nuevas actuaciones en estos ejercicios. La consecuencia es que este criterio resulta en la práctica inaplicable y nunca podría afirmarse que la regularización administrativa constituye un previo requerimiento que excluye la aplicación del recargo. Este es en el fondo el argumento aducido en alguna de las resoluciones reseñadas por el TEAC, cuya actitud respecto al concepto de requerimiento previo ha sido en general restrictiva.

La jurisprudencia parece haber evolucionado en la reciente STS de 23 de noviembre de 2020 hacia una posición más flexible, según la cual basta para que las actuaciones inspectoras constituyan requerimiento que hayan inducido al contribuyente a presentar la autoliquidación; al menos así lo ha entendido la RTEAC de 20 de abril de 2021. Si es así, el nuevo criterio es sumamente impreciso y obliga a un análisis de los motivos del contribuyente para presentar la autoliquidación, por más que este análisis tenga que basarse necesariamente en datos objetivos, sobre todo en la comparación entre la regularización inspectora y la realizada con la declaración.

La ampliación del concepto de requerimiento previo es la solución que han hallado los Tribunales para evitar la aplicación del recargo por declaración extemporánea en el tipo de caso que ha generado la nueva jurisprudencia, porque consideran injusta tal aplicación. Esta solución no es satisfactoria: es de empleo complejo y que no siempre produce el resultado apetecido; por otra parte, violenta claramente, en nuestra opinión, el concepto legal de requerimiento previo y, en consecuencia, su legalidad es muy dudosa. No era necesario, sin embargo, este rodeo para rechazar la aplicación del recargo en el supuesto contemplado ya que se puede sostener frontalmente, a nuestro juicio, que el recargo en cuestión no es aplicable en el tipo de casos considerado y por tanto que es improcedente y superflua toda consideración acerca de si se cumplen o no los requisitos de su aplicación.

Los Tribunales intuyen esta inaplicabilidad cuando afirman en algunas de las sentencias que hemos reseñado, empezando por la fundacional SAN de 30 de marzo de 2011, que en tales casos el recargo no cumple la finalidad para la que fue creado. La razón de fondo de la inaplicabilidad radica en que el presupuesto de la aplicación del recargo es la anterior comisión de una infracción tributaria que se regulariza mediante la presentación de la declaración. El recargo pasa a ocupar el lugar de la sanción levantada y por ello se lo ha equiparado con frecuencia a una sanción atenuada; por tanto, si no ha existido una infracción el recargo es sencillamente inaplicable. En consecuencia, el hecho de que no se haya impuesto una sanción en el procedimiento inspector es un elemento esencial del supuesto. En el caso contrario, la presentación de la declaración complementaria tiene pleno sentido como causa de exoneración de la responsabilidad por la infracción y la aplicación del recargo está justificada. En otras palabras, la aplicación del recargo está vinculada a la eficacia de la declaración complementaria como excusa absoluta<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> La vinculación entre el recargo y la sanción fue certeramente intuida por Peña Garbín (1995, p. 170) en uno de los primeros artículos sobre este tema publicados tras la Ley 25/1995, de 20 de julio. Refiriéndose

Como agudamente puso de manifiesto Ballarín Espuña (1997, pp. 172 y ss.), la desvinculación entre la imposición del recargo por declaración fuera de plazo y la comisión de una infracción tiene su origen en la forma en que se estableció la excusa absolutoria consistente en dicha presentación por la Ley 10/1985. Según la citada autora,

es preciso reconocer que la importación del concepto de excusa absolutoria del ámbito penal en sentido estricto al ámbito sancionador tributario se había realizado de una forma muy peculiar: en el Derecho penal, las excusas absolutorias, al menos en términos generales, operan sobre comportamientos que se hallan previamente calificados como delitos, en los cuales no concurre ninguna causa de exclusión de la antijuridicidad, y que, por último, son *culpables*; siendo por ello necesaria la existencia de un proceso donde el juez pueda apreciar la concurrencia tanto de los elementos propios del delito como de los que originan la excusa absolutoria. Por el contrario, la excusa absolutoria contenida en el artículo 61.2 [de la LGT-63, redacción de la Ley 10/1985] no se realizaba en el seno de ningún procedimiento sancionador donde se hubiera apreciado que el retraso en el ingreso había sido en principio constitutivo de infracción grave, lo cual resultaba sumamente criticable porque en los supuestos en que la infracción no se hubiera llegado a producir (por ejemplo, por no concurrir en la falta de ingreso la «simple negligencia» que el art. 77.1 de la LGT exige para la existencia de cualquier infracción tributaria), dado que la sanción no resultaba aplicable, el art. 61.2 nunca podía poseer la virtualidad de excluirla.

---

a la Instrucción 7/95, de 25 de julio, de la Dirección de la AEAT destinada a exponer el criterio administrativo sobre algunas dudas suscitadas por la reforma, el citado autor hace el siguiente comentario: «Otra duda que ni siquiera menciona la Instrucción se refiere a la posibilidad de exigir los recargos por ingresos fuera de plazo en las actas de “rectificación” que extienda la Inspección. Es decir, cuando se descubren deudas que no han sido ingresadas ni declaradas pero que de acuerdo con el art. 77 LGT no procede imponer sanciones, por ejemplo, cuando existen dudas interpretativas razonables. Según el apartado 5 de aquel artículo en estos casos solo procede exigir intereses de demora y “los recargos que, en su caso, procedan”. Lo que no sabemos es si se refiere a los recargos por ingresos fuera de plazo del art. 61.3 y, en particular, el del 20 % si ha transcurrido más de un año». Y más adelante (p. 173) afirma que ante la duda «siempre sería mejor esperar a que las descubra y regularice la Inspección que no regularizar de forma voluntaria presentando declaraciones complementarias fuera de plazo». En vista de ello formula la siguiente propuesta, que sigue estando plena de sentido: «Desde esta perspectiva quizás hubiera sido más correcto establecer para cualquier declaración o ingreso espontáneo fuera de plazo un recargo del 5 % más los intereses de demora, tal y como existió en su momento».

Pues bien, en un comentario a la Ley 25/1995, Palao Taboada (1996, p. 58), me hice eco expresamente de esta duda de Peña Garbín y la respondí negativamente. Afirmé, en efecto, que la presentación tardía pero espontánea de una declaración complementaria «implica un reconocimiento de la infracción cometida, el arrepentimiento de ella y la reparación (o, al menos, su posibilidad) del perjuicio irrogado al erario público. El recargo es un elemento integrante de la deuda resultante de la declaración. Es evidente por ello que el artículo 61.3 LGT no resultaría aplicable en modo alguno cuando no se presente esa declaración ni se hayan cometido infracciones, y que, por consiguiente, en tales supuestos no procederá la imposición del recargo que el citado artículo establece».

En los casos anteriores, si bien se excluía la sanción por infracción grave, se estaba aplicando de forma automática un recargo único cuya cuantía se aproximaba o llegaba a identificarse con la de dicha sanción, lo que resultaba un efecto ciertamente pintoresco para una excusa absolutoria.

Podemos preguntarnos finalmente cuáles son las consecuencias de la no aplicación del régimen de recargos en el caso tipo de la nueva doctrina jurisprudencial, sea por estimar que ha tenido lugar un requerimiento previo por aplicación de esta doctrina, sea por considerar que dicho régimen no es aplicable al mencionado caso. Dado que no entra en juego la excusa absolutoria, serán aplicables las sanciones correspondientes a la infracción material (con perjuicio para la Hacienda Pública) que se haya cometido de entre las previstas en los artículos 191 a 197 de la LGT. Sin embargo, en la definición del caso tipo hemos incluido la característica de que la regularización por la Administración no ha dado lugar a la imposición de sanciones, por lo que lo mismo sucederá respecto a la realizada por el contribuyente mediante la declaración complementaria. La existencia del perjuicio económico excluye, por otro lado, la infracción por la no presentación en plazo del artículo 198 LGT. En conclusión, *de lege lata* la única consecuencia de la presentación de la declaración o autoliquidación complementaria es el devengo del interés de demora. ¿Debe corregirse este estado de cosas *de lege ferenda*? Pensamos que no: el retraso en la presentación no ha sido debido a culpa del obligado tributario sino a la actuación administrativa. En este punto hay que darle la razón a la SAN de 30 de marzo de 2011.

## 9. La modificación del artículo 27.2 LGT propuesta por el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

El Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que pende actualmente en el Congreso de los Diputados<sup>22</sup> prevé en su artículo undécimo. Tres la modificación del apartado 2 del artículo 27 LGT en dos aspectos. Primero, la actual escala de cuantificación del recargo se sustituye por la siguiente: «El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso». Se suavizan, por tanto, los saltos por el paso de un tramo al siguiente. A partir de los 12 meses la regulación no cambia, pero el recargo se reduce del 20 al 15 %.

En segundo lugar, se añade una norma encaminada a resolver el problema que hemos estudiado en el presente trabajo, del siguiente tenor:

<sup>22</sup> BOCG, Congreso de los Diputados, de 23 de octubre de 2020, Serie A, núm. 33-1.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.

En términos generales la nueva norma y su propósito clarificador del actual estado de la cuestión merecen aplauso, especialmente porque su idea básica es la no aplicabilidad de los recargos en el caso tipo de la nueva jurisprudencia, cuyo fundamento hemos expuesto en las páginas precedentes. Son discutibles, sin embargo, algunos aspectos concretos: sin perjuicio de un análisis más detenido del precepto en otra ocasión, señalaré, por un lado, que la exigencia de que la regularización del contribuyente se refiera a «unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración» es susceptible de una interpretación restrictiva. Sería preferible por ello una expresión menos rigurosa como «sustancialmente iguales» u otra por el estilo.

Por otro lado, en relación con la letra b) la exigencia de reconocimiento de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación es superflua, pues este reconocimiento es inherente al acto de declarar. La exigencia del pago completo supone un endurecimiento respecto a los requisitos exigidos para que la regularización produzca la exoneración de las sanciones por infracción tributaria, que no incluyen el pago de la obligación declarada. Si el pago no se exige para eximir de las sanciones tampoco debería requerirse para eximir de los recargos que hacen sus veces. Según el apartado 5 del mismo artículo, al que remi-

te la letra b), el pago es un requisito para obtener la reducción del 25 % en el importe del recargo por lo que no debería exigirse cuando este no es aplicable.

Análogo sentido restrictivo tiene el requisito impuesto por la letra c) de que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración. Semejante exigencia constituye una discutible restricción al derecho de recurso del contribuyente cuyo ejercicio es independiente de su legítimo deseo de ajustar –preventivamente diríamos– su situación tributaria al criterio administrativo. Es posible que la imposición de esta exigencia se haya inspirado en que la misma restricción es condición para la reducción del 30 % de las sanciones (art. 188.3 b) LGT), pero los supuestos no son comparables: no estamos aquí ante un beneficio basado precisamente en la conformidad del contribuyente sino ante la improcedencia de la aplicación del recargo por no concurrir los presupuestos necesarios para ello.

Suscita también algún reparo el párrafo relativo a las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de la no aplicación de los recargos y su aplicación de plano, «sin más requisito que la notificación al interesado». La aplicación de los recargos debe seguir sujeta en todo momento a un procedimiento contradictorio, como lo está actualmente.

Por último, podría aprovecharse la oportunidad de la reforma del artículo 27 LGT para consagrar legislativamente la acertada doctrina jurisprudencial encabezada por la SAN de 22 de octubre de 2009 (rec. 324/2006 –NFJ036569–), según la cual la imposición del recargo requiere que el retraso en la presentación de la declaración haya sido culpable o, en términos negativos, que no se haya debido a causas ajenas a la voluntad del contribuyente.

## Referencias bibliográficas

- Ballarín Espuña, M. (1997). *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons.
- Cayón Galiardo, A. (2014). Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida. *Revista Técnica Tributaria, AEDAF*, texto electrónico.
- Iglesias Río, M. A. (2003). *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. (Un análisis de la «autodenuncia», Art. 305-4 CP)*. Tirant lo Blanch.
- Palao Taboada, C. (1996). Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 161-162, 45-78.
- Peña Garbin, J. M. (1995). Los recargos por ingresos fuera de plazo tras la reforma de la LGT. *Gaceta Fiscal*, 137, 162-174.
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.



## Asimetrías híbridas: Real Decreto-Ley 4/2021

**Eduardo Sanz Gadea**

*Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)*

### Extracto

En un número anterior de esta revista (núm. 415 –octubre 2017–) se publicó el artículo «La Directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas», relativo a la Directiva (UE) 2017/952 o Directiva antihíbridos, por la que se modificó la Directiva (UE) 2016/1164 o Directiva antiabuso, en lo concerniente a las denominadas asimetrías híbridas. Tomando como referencia ese trabajo, la presente colaboración analiza la transposición efectuada por el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, al tiempo que propone ciertas observaciones respecto de su idoneidad para alcanzar la finalidad de evitar el desplazamiento de beneficios entre jurisdicciones fiscales.

**Palabras clave:** asimetría híbrida; deducción sin inclusión; doble deducción; mecanismo estructurado; antiabuso; antihíbridos.

**Cómo citar:** Sanz Gadea, E. (2021). Asimetrías híbridas: Real Decreto-Ley 4/2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 51-96.



# Hybrid mismatches: Royal Decree-Law 4/2021

Eduardo Sanz Gadea

## Abstract

In a previous issue of this journal (num. 415 –October 2017–) was published the article titled «La Directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas», based on the Council Directive (EU) 2017/953 (Anti-hybrid Directive) amending Directive (EU) 2016/1164 (ATAD Directive) as regards hybrid mismatches with third countries.

Taking this publication as a reference point, this paper analyzes the Spanish transposition (Royal Decree-Law 4/2021, of 9th March) with some observations on its suitability to avoid profit shifting between jurisdictions.

**Keywords:** hybrid mismatches; deduction without inclusion; double deduction; structured arrangement; anti-abuse; anti-hybrid.

**Citation:** Sanz Gadea, E. (2021). Asimetrías híbridas: Real Decreto-Ley 4/2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 51-96.



## Sumario

1. Antecedentes
2. Descripción y clasificación de las asimetrías híbridas
  - 2.1. Descripción en la Directiva antiabuso
  - 2.2. Clasificación en el Real Decreto-Ley 4/2021
3. Definiciones y conceptos relativos a los efectos, medios y circunstancias o condiciones
  - 3.1. Definiciones y conceptos relativos a los efectos. La renta de doble inclusión
  - 3.2. Definiciones y conceptos relativos a los medios
    - 3.2.1. La entidad híbrida
    - 3.2.2. El establecimiento permanente híbrido
    - 3.2.3. El instrumento financiero híbrido
    - 3.2.4. La transferencia híbrida
  - 3.3. Definiciones y conceptos relativos a las circunstancias o condiciones
    - 3.3.1. La relación de asociación
    - 3.3.2. El mecanismo estructurado
  - 3.4. Las diferencias de imputación temporal y de valoración
4. El mandato
  - 4.1. Asimetría de instrumento financiero híbrido
  - 4.2. Asimetría de entidad híbrida
    - 4.2.1. Asimetría de entidad híbrida que da lugar a deducción sin inclusión
    - 4.2.2. Asimetría de entidad híbrida que da lugar a doble deducción
  - 4.3. Asimetría de establecimiento permanente
    - 4.3.1. Asimetría de establecimiento permanente que da lugar a deducción sin inclusión
    - 4.3.2. Asimetría de establecimiento permanente que da lugar a doble deducción
  - 4.4. Asimetrías híbridas especiales
    - 4.4.1. Asimetrías híbridas importadas
    - 4.4.2. Asimetría de residencia fiscal
    - 4.4.3. Asimetría de transferencia híbrida
    - 4.4.4. Asimetría de rentas de establecimiento permanente no reconocido
  - 4.5. Asimetría híbrida invertida



5. Excepciones a la aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas
  - 5.1. Beneficiario exento
  - 5.2. Instrumento o contrato financiero sujeto a régimen tributario especial
  - 5.3. Operaciones vinculadas. Otras diferencias de valoración
6. Modificación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros
7. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y la Directiva antiabuso
  - 7.1. La relación entre los convenios y el Derecho de la Unión Europea
  - 7.2. Los juros brasileños
  - 7.3. Establecimiento permanente no computado
8. Gestión de las asimetrías híbridas
9. Reflexión final

Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

Hay grandes controversias acerca de si Europa es democrática o justa, representativa o eficaz, pero de lo que no cabe ninguna duda es de que resulta actualmente ininteligible...el problema más profundo de Europa es su déficit cognoscitivo... Solo una comprensión de las utilidades del proyecto europeo nos hará capaces de superar el miedo demoscópico (Habermars, 2012) que atenaza a nuestros dirigentes y explica la primacía del corto plazo en sus decisiones, así como las derivas populistas de nuestras sociedades...

Daniel Innerarity

*La democracia en Europa*, pp. 12, 59 y 61.

## 1. Antecedentes

De entre las normas antiabuso contenidas en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Directiva 2016/1164 o Directiva antiabuso), la concerniente a las denominadas *asimetrías híbridas* es la más joven. En efecto, las asimetrías híbridas han cobrado popularidad en el campo fiscal a partir de la primera década del presente siglo, hallándose su descripción más completa en el informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (OECD, 2015, y López Ribas, 2014), posteriormente complementado con el informe sobre asimetrías híbridas mediante establecimiento permanente (OECD, 2017).

La Directiva 2016/1164 reguló las asimetrías híbridas, inicialmente, en sus artículos 2.9 y 9. El 25 de octubre de 2016, se publicaba una propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modificaba la Directiva (UE) 2016/1164, en lo que se refería a las asimetrías híbridas con terceros países. Esta propuesta daba cumplimiento a una petición del Consejo, formulada en el contexto de la aprobación del texto transaccional de la Directiva antiabuso, y de ahí su rápida tramitación y aprobación, culminada en la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (Directiva 2017/952 o Directiva antihíbridos).

El artículo 2.1 de la Directiva 2017/952, o Directiva antihíbridos, fijó la fecha límite para su transposición en el 31 de diciembre de 2019, de manera tal que sus mandatos pudieran ser aplicables a partir del 1 de enero de 2020, excepto en relación con las asimetrías híbridas invertidas del artículo 9 bis, para las cuales las fechas respectivas son el 31 de diciembre de 2021 y el 1 de enero de 2022.

España ha efectuado la transposición mediante el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas –BOE de 10 de marzo de 2021– (Real Decreto-Ley 4/2021), cuya disposición final cuarta establece que:

[...] entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

La transposición, excepto por lo que se refiere a las asimetrías híbridas invertidas, ha sido tardía. La fecha de transposición ha sido rebasada y la efectividad solo se cumplirá respecto de los periodos impositivos quebrados iniciados en 2020 y concluidos antes del 11 de marzo de 2021. Por el contrario, para los periodos impositivos coincidentes con el año natural, la primera aplicación se producirá respecto de los correspondientes a 2021.

Cabe apreciar en el Real Decreto-Ley 4/2021 un cierto efecto retroactivo, en la medida en que podrá aplicarse a operaciones concertadas antes de su entrada en vigor, pero se trata de una retroactividad atenuada, ya que esas operaciones estarán comprendidas en un periodo impositivo todavía vivo en el momento de dicha entrada en vigor.

La transposición de las normas comunitarias relativas a las asimetrías híbridas mediante real decreto-ley suscita preocupaciones de constitucionalidad a las que el apartado III de la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 4/2021 ha dado cumplida respuesta, tanto en lo que concierne al caso de «extraordinaria urgencia y necesidad» del artículo 86 de la Constitución, ya que se trata de evitar la sanción inherente a la infracción derivada del incumplimiento de la transposición, como en lo relativo a la alteración de la esencia del deber constitucional de «contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» del artículo 31 de la Constitución, ya que la materia regulada no afecta a elementos estructurales del tributo. Los argumentos esgrimidos son convincentes.

Pertenece al campo del análisis político-administrativo desvelar las circunstancias que han perturbado la transposición más idónea, en tiempo y forma, de una norma comunitaria publicada el 7 de junio de 2017.

## 2. Descripción y clasificación de las asimetrías híbridas

La Directiva 2017/952, o Directiva antihíbridos, consta de dos artículos.

El artículo 1 modifica la Directiva 2016/1164, o Directiva antiabuso, a cuyo efecto da nueva redacción al artículo 1, modifica el artículo 2.4, da nueva redacción al artículo 2.9, in-

corpora los apartados 10 y 11 al artículo 2.9, da nueva redacción al artículo 9, incorpora los artículos 9 bis y 9 ter y, en fin, añade un nuevo párrafo al artículo 10.1 y otro nuevo apartado 5 bis al artículo 11. También modifica el artículo 4.5 y da nueva redacción al artículo 4.8.

El artículo 2 regula los aspectos temporales de la transposición y aplicación en el tiempo de las nuevas normas antihíbridos.

Los referidos preceptos pueden ser agrupados en dos bloques, básicamente, a saber, aquel que tiene por objeto describir la asimetría híbrida y aquel otro que establece los mandatos pertinentes para neutralizar sus efectos.

El Real Decreto-Ley 4/2021, por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, ha amalgamado en un solo precepto el nuevo artículo 15 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), esos bloques, facilitando la comprensión de una materia de por sí compleja. Y lo propio ha hecho, en relación con el impuesto sobre la renta de no residentes, mediante la modificación del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo –TRLIRNR–).

## 2.1. Descripción en la Directiva antiabuso

El artículo 2.9 de la Directiva antiabuso, según redacción de la directiva antihíbridos, describe la asimetría híbrida con base en tres ingredientes:

- Unos efectos fiscales pretendidos por el contribuyente o los contribuyentes que crean la situación de asimetría híbrida.
- Unos determinados medios para conseguir tales efectos.
- Unas circunstancias o condiciones en cuyo contexto operan esos medios.

Son efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes creadores de la situación híbrida:

- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en dos o más contribuyentes residentes en jurisdicciones fiscales distintas (art. 2.9, primer párrafo g). Se trata, bien se ve, de un supuesto de doble deducción.
- La deducción de un mismo gasto, pago o pérdida en un contribuyente sin la inclusión del correspondiente ingreso en otro contribuyente, cuando residan en jurisdicciones fiscales distintas (art. 2.9, primer párrafo a), b), c), d), e), f). Se trata, por tanto, de un supuesto de deducción sin inclusión.
- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en el mismo contribuyente, ante dos o más jurisdicciones fiscales (art. 9 ter). Se trata, igualmente, de un supuesto de deducción sin inclusión.

- El aprovechamiento del mismo crédito fiscal por dos o más contribuyentes (art. 9.6).
- La no tributación de una renta ante ninguna jurisdicción fiscal (arts. 9.5 y 9 bis).

Son medios para conseguir los efectos precitados:

- Una entidad híbrida, esto es, aquella que frente a una jurisdicción fiscal es considerada contribuyente y frente a otra es considerada transparente, de modo que sus ingresos o gastos se consideren imputables a otros contribuyentes (art. 2.9, primer párrafo, b), e) y tercer párrafo, i).
- Un instrumento financiero híbrido, esto es, aquel cuyas rentas ordinarias o las derivadas de su transmisión sean calificadas de manera diferente por dos o más jurisdicciones fiscales (art. 2.9, primer párrafo, a) y tercer párrafo, j).
- Uno o varios establecimientos permanentes, mediando divergencias en las reglas de atribución de ingresos y gastos de las jurisdicciones fiscales concernidas (art. 2.9, primer párrafo, c), o un establecimiento permanente no computado (art. 2.9, primer párrafo, d), f).
- La residencia fiscal doble o, incluso, plural.

Son circunstancias o condiciones en las cuales operan tales medios:

- La relación de asociación entre los contribuyentes concernidos (art. 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre casa central y establecimiento permanente (art. 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre dos o más establecimientos permanentes (art. 2.9, segundo párrafo, c).
- La concurrencia del denominado mecanismo estructurado (art. 2.9, segundo párrafo, c).

La conjunción de esos tres ingredientes da lugar a una situación de asimetría híbrida, y el mandato normativo, regulado en los artículos 9, 9 bis y 9 ter consiste, precisamente, en frustrar los efectos fiscales pretendidos.

Así pues, la confluencia de efectos, medios y circunstancias es lo que determina la presencia de la asimetría híbrida. Si los efectos reputados perniciosos no se obtienen a través de los medios tipificados, no habrá asimetría híbrida. Del mismo modo, aun cuando se presenten los efectos obtenidos a través de los medios tipificados, tampoco habrá asimetría híbrida si estos no se despliegan en el marco de las circunstancias enunciadas (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2019, p. 390).

Por ejemplo, una ventaja fiscal lograda mediante un instrumento financiero determinante de un gasto en una entidad que implica un ingreso en otra entidad que tributa débilmente, ya sea por razón del tipo de gravamen o de la configuración de la base imponible o del disfrute de un incentivo fiscal, cae extramuros de la asimetría híbrida, si no concurre la calificación distinta. Del mismo modo, la obtención de un ingreso cuyo gravamen se reserva, por convenio, al país de la fuente, tampoco determina la presencia de una asimetría híbrida.

En consecuencia, no toda doble deducción, ni toda deducción sin inclusión, determinan la concurrencia de asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal.

Los efectos de las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos contribuyentes, conectados con dos jurisdicciones fiscales diferentes, si se admite, a estos efectos, que el establecimiento permanente es un contribuyente y se toma en cuenta, también a estos efectos, que la personación ante dos jurisdicciones fiscales engendra dos relaciones de imposición.

Por tanto, las operaciones que determinan en el mismo contribuyente la presencia de un ingreso que no tributa, o que lo hace débilmente, asociado con un gasto plenamente deducible, no determina la concurrencia de una asimetría híbrida.

## 2.2. Clasificación en el Real Decreto-Ley 4/2021

El Real Decreto-Ley 4/2021 ha enlazado en un solo texto efectos, medios, circunstancias y mandato. A tal efecto, ha incorporado un nuevo artículo, 15 bis, a la Ley 27/2014, y ha añadido dos nuevos apartados, 6 y 7, al artículo 18 del TRLIRNR.

Esa técnica sugiere la utilidad de poner en relación los preceptos de la Directiva antiabuso con aquellos a través de los que se ha ejecutado la transposición.

Considerando los efectos y los medios empleados, las asimetrías híbridas pueden dividirse en tres grupos.

El primer grupo comprende las asimetrías híbridas que dan lugar a una deducción sin inclusión:

- Asimetría de instrumento financiero híbrido. Artículo 2.9, primer párrafo, a), de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014.
- Asimetría de entidad híbrida. Artículo 2.9, primer párrafo, e) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.2 de la Ley 27/2014.
- Asimetría de entidad híbrida inversa. Artículo 2.9, primer párrafo, b) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.3 de la Ley 27/2014.

- Asimetría de establecimiento permanente híbrido. Artículo 2.9, primer párrafo, c) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.5 a) de la Ley 27/2014. Artículo 18.6 a) del TRLIRNR.
- Asimetría de establecimiento permanente no computado. Artículo 2.9, primer párrafo, d) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.5 b) de la Ley 27/2014. Artículo 18.6 d) del TRLIRNR.
- Asimetría de establecimiento permanente híbrido por pago presumible. Artículo 2.9, primer párrafo, f) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.5 c) de la Ley 27/2014. Artículo 18.6 b) del TRLIRNR.

El segundo grupo comprende las asimetrías híbridas que dan lugar a una doble deducción:

- Asimetría de establecimiento permanente con la casa central o entre dos establecimientos permanentes. Artículo 2.9, primer párrafo, g) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.5 d) de la Ley 27/2014. Artículo 18.6 c) del TRLIRNR.
- Asimetría de entidad híbrida. Artículo 2.9, primer párrafo, g) de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.4 de la Ley 27/2014.

El tercer grupo comprende las que implican una especialidad:

- Asimetrías híbridas importadas. Artículo 9.3 de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.7 de la Ley 27/2014.
- Asimetría de residencia fiscal. Artículo 9 ter de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.10 de la Ley 27/2014.
- Asimetría de transferencia híbrida. Artículo 9.6 de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.8 de la Ley 27/2014.
- Asimetría de rentas imputables a establecimiento permanente no computado. Artículo 9.5 de la Directiva antiabuso. Artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014.

El artículo 15 bis de la Ley 27/2014 ha transpuesto los preceptos de la Directiva antiabuso mediante la utilización de los términos propios del impuesto sobre sociedades, en una labor de orfebrería fiscal plenamente concordante con el sentido de la transposición, esto es, cristalizar el resultado práctico pretendido por las normas comunitarias en el seno de un sistema jurídico nacional.

El mandato del artículo 9.2 b) de la Directiva antiabuso ya estaba reflejado en el penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 27/2014. El mandato del artículo 9 bis no ha sido transpuesto porque el supuesto de hecho subyacente al mismo no puede darse en el contexto de la legislación española.

### 3. Definiciones y conceptos relativos a los efectos, medios y circunstancias o condiciones

Como se ha indicado, la existencia de la asimetría híbrida implica la producción de unos efectos, a partir de la utilización de unos medios y la concurrencia de unas circunstancias.

#### 3.1. Definiciones y conceptos relativos a los efectos. La renta de doble inclusión

El tercer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva antiabuso establece un conjunto de definiciones concernientes a los conceptos que el párrafo primero de ese precepto utiliza para configurar la tipología de las asimetrías híbridas. Las contenidas en las siete primeras letras hacen referencia a los efectos. Las cinco primeras letras abordan las definiciones básicas, todas ellas de carácter intuitivo.

Seguramente por ese carácter intuitivo el Real Decreto-Ley 4/2021 no ha entrado en esas definiciones, lo cual no resta rigor al contenido de sus mandatos, en cuanto aquellas se hallan reflejadas en los mismos.

No obstante, el artículo 2.9, tercer párrafo, g) de la Directiva antiabuso se refiere a un aspecto de los efectos cuya descripción rebasa lo puramente intuitivo. Se trata de la denominada *renta de doble inclusión*. Habida cuenta de ello, el artículo 15 bis.11 de la Ley 27/2014 contiene una definición.

El pago, gasto o pérdida surte el efecto propio de la asimetría híbrida cuando se compensa con los ingresos. Si tal compensación no se produce, no surtirá ese efecto. Tampoco surtirá efecto si esos ingresos se incluyen en las dos jurisdicciones fiscales concernidas. Por esta razón, la letra b) del párrafo segundo del artículo 2.9 señala que «solo existirá asimetría híbrida en el sentido del párrafo primero de las letras e), f) o g) *supra* si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se compense con un importe que no sea renta de doble inclusión».

Se notará que en este precepto hay dos componentes:

- El gasto, pago o pérdida deben compensarse con otra renta en la jurisdicción fiscal del ordenante.
- Esa renta no debe ser de aquellas que soportan una doble inclusión.

La letra g) del párrafo tercero del artículo 2.9 define la renta de doble inclusión como «toda renta que esté incluida con arreglo a las legislaciones de las dos jurisdicciones en las que se ha originado la asimetría en resultados».

Los apartados 2, 3, 5 y 10 del artículo 15 bis de la Ley 27/2014 establecen que el mandato de no deducción del gasto generado por las operaciones descritas en los mismos se aplicará «en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión» y el apartado 11 de ese artículo precisa que «se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a esta ley y a la legislación del otro país o territorio».

En el mismo sentido, el artículo 18.7 a) del TRLRNR dispone que «se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a este texto refundido y a la legislación del otro país o territorio».

La inclusión del ingreso con el que se ha compensado el gasto, pago o pérdida en los impuestos de las dos jurisdicciones fiscales concernidas neutraliza, por sí misma, los efectos propios de la asimetría híbrida. En consecuencia, el gasto asociado a tal ingreso será fiscalmente deducible.

## 3.2. Definiciones y conceptos relativos a los medios

Para que exista la asimetría híbrida es preciso que los efectos propios de la misma se pretendan obtener mediante una entidad híbrida, un establecimiento permanente híbrido, un instrumento financiero híbrido o una transferencia híbrida. Con la palabra «híbrido/a» se quiere significar que el medio utilizado para conseguir el efecto de asimetría híbrida recibe una calificación diferente en las jurisdicciones fiscales involucradas.

Lo relevante es, pues, la calificación distinta en las dos jurisdicciones fiscales concernidas. De aquí la importancia del concepto de calificación. Sin embargo, ni la Directiva antiabuso ni el artículo 15 bis de la Ley 27/2014 se adentran en el mismo, tal vez por entender que pertenece a la teoría general del Derecho.

La doctrina entiende que la calificación implica «verificar la naturaleza del hecho, acto o negocio jurídico realizado por los sujetos pasivos y aplicarle las normas tributarias correspondientes» (Calvo Ortega, 2004, p. 51). En el contexto de la asimetría híbrida, esa verificación ha de proyectarse a la vista de dos ordenamientos jurídicos diferentes. Una vez realizada, ha de examinarse si arroja una naturaleza diferente y si el efecto de deducción sin inclusión o de doble deducción trae su causa de esa diferencia.

La calificación adopta distintas modalidades, según sea el medio utilizado para configurar la asimetría híbrida.

### 3.2.1. La entidad híbrida

La letra i) del párrafo tercero del artículo 2.9 de la Directiva antiabuso define a la entidad híbrida como:

Toda entidad o mecanismo que sean considerados entidades imposables en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación fiscal de otra jurisdicción.

La consideración como híbrida de una entidad requiere, bien se ve, la presencia de dos jurisdicciones fiscales. En una de ellas la entidad es considerada contribuyente pleno, en tanto que en la otra sus ingresos o gastos se imputan a otro u otros contribuyentes, los cuales, por lo común, serán sus socios o partícipes.

La definición que de entidad híbrida establece la Directiva antiabuso no ha sido objeto de transposición específica, si bien se halla reproducida en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 4/2021. Se debe ello a que los mandatos relativos a las asimetrías correspondientes, contenidos en el artículo 15 bis.4 de la Ley 27/2014, incorporan los elementos definitorios de la entidad híbrida, mediante la alusión a que el efecto propio de la asimetría híbrida es consecuencia de la «calificación fiscal diferente del contribuyente» o de las «personas o entidades vinculadas» en la otra jurisdicción fiscal.

Esa calificación fiscal diferente podría venir por la vía de la configuración de los grupos fiscales, por cuanto en la jurisdicción fiscal de la residencia la entidad concernida sería contribuyente pleno, en tanto que sus gastos surtirían también efecto en relación con el grupo fiscal radicado en otra jurisdicción fiscal.

La legislación española, al circunscribir el perímetro del grupo fiscal a las entidades residentes y a los establecimientos permanentes ubicados en territorio español, no da pie a la aparición de esta asimetría híbrida. Sin embargo, podría presentarse al amparo de la legislación de una jurisdicción fiscal extranjera que admitiera la integración en el grupo fiscal a una entidad residente en territorio español.

### 3.2.2. El establecimiento permanente híbrido

Tanto el artículo 2.9 de la Directiva antiabuso como el artículo 15 bis de la Ley 27/2014 sitúan la nota que confiere la calificación híbrida en la divergencia de las reglas de atribución de ingresos y gastos entre la casa central y el establecimiento permanente, establecidas en las jurisdicciones fiscales afectadas. Así, surgirá la asimetría híbrida cuando un mismo gasto sea computable de acuerdo con las legislaciones fiscales de la casa central y del establecimiento permanente o cuando el gasto de una operación entre ellos no se reconozca como ingreso, también de acuerdo con las legislaciones fiscales afectadas.

También esta asimetría híbrida podría venir por la vía de la configuración de los grupos fiscales, debiendo advertirse que la legislación española puede ser propicia a ello, en cuanto admite que formen parte de los mismos los establecimientos permanentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de la Ley 27/2014.

Por otra parte, la letra n) del párrafo tercero del artículo 2.9 de la Directiva antiabuso se refiere al «establecimiento permanente no computado», considerando como tal a aquel que es reconocido por la jurisdicción fiscal de la «sede de dirección», pero que «no se considere que dé lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la otra jurisdicción». En similar línea, el artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014 se refiere al establecimiento permanente no computado como aquel que «no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación», al efecto de negar a las rentas imputables al mismo la exención el artículo 22 de la Ley 27/2014.

### 3.2.3. El instrumento financiero híbrido

Para definir y regular ciertas asimetrías híbridas, los artículos 2.9 y 9 de la Directiva antiabuso se refieren al *instrumento financiero*. La letra j) del párrafo tercero del artículo 2.9 de la Directiva antiabuso define el instrumento financiero a través de la naturaleza del rendimiento que produce, que debe ser «financiero o de capital sujeto a imposición con arreglo a la imposición de la deuda el capital o los derivados de acuerdo con la legislación de la jurisdicción del destinatario o del ordenante, e incluya una transferencia híbrida».

Esa definición comprende la totalidad de los activos financieros, sean representativos de deuda o de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades, si bien serán los contablemente conocidos como híbridos o compuestos los más proclives a ser vehículo del efecto propio de las asimetrías híbridas. Mas no todo instrumento financiero híbrido o contrato híbrido, en el sentido de la norma internacional de información financiera, dará lugar a asimetría híbrida porque, como se ha indicado anteriormente, es necesario que las jurisdicciones fiscales afectadas lo califiquen de manera diferente en el ámbito fiscal. Así, el artículo 2.9, primer párrafo a) de la Directiva antiabuso, relativo a la asimetría híbrida de instrumento financiero, indica que el efecto de deducción sin inclusión ha de ser «atribuible a diferencias en la calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo».

Bien se comprende que la difusión de reglas contables ampliamente compartidas milita en contra de las calificaciones divergentes y que el influjo de dichas reglas en el ámbito fiscal estrecha el campo de las divergencias.

El artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 transpone la asimetría de instrumento financiero híbrido a que se refiere la letra a) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva antiabuso. En su texto no se menciona al instrumento financiero sino a todo tipo de *operaciones*, entre ellas, ciertamente, las canalizadas a través de un instrumento financiero y, lo que es más relevante, se precisa que el efecto de la asimetría híbrida ha de ser «consecuencia de una calificación fiscal diferente» en las jurisdicciones fiscales concernidas «del gasto o de la operación».

El artículo 15 bis de la Ley 27/2014 no contiene una definición de instrumento financiero, si bien lo utiliza en el apartado 8, en relación con la definición de *transferencia híbrida*, y

también en el apartado 13, a los efectos de exceptuar de los mandatos relativos a las asimetrías híbridas que se produzcan «en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial».

### 3.2.4. La transferencia híbrida

La asimetría híbrida no solo puede producirse a causa de una calificación diferente del instrumento financiero o de los pagos derivados del mismo por parte de las jurisdicciones fiscales concernidas, sino también debido a la propia transmisión del instrumento financiero. En este sentido, el instrumento financiero incluye una *transferencia híbrida*, la cual se define en la letra l) del párrafo tercero del artículo 2.9 de la Directiva antiabuso como «cualquier mecanismo relativo a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere a efectos fiscales como derivado simultáneamente de más de una de las partes del mecanismo». En términos similares se produce el artículo 15 bis.8 de la ley.

## 3.3. Definiciones y conceptos relativos a las circunstancias o condiciones

La letra c) del segundo párrafo del artículo 2.9 de la Directiva establece que:

[...] una asimetría en resultados no se considerará híbrida a menos que exista entre empresas asociadas, entre un contribuyente y una empresa asociada, entre la sede de dirección y el establecimiento permanente, entre dos o más establecimientos permanentes de la misma entidad o en virtud de un mecanismo estructurado.

Este precepto excluye del campo de las asimetrías híbridas a todas aquellas situaciones tributarias en las que no concurren las circunstancias que en el mismo se enuncian, esto es, la relación de asociación, de casa central y establecimiento permanente, entre establecimientos permanentes de la misma casa central, o el acuerdo estructurado, por más que pudieran producir los efectos propios de las asimetrías híbridas, como se ha apuntado anteriormente.

### 3.3.1. La relación de asociación

El artículo 2.4 de la Directiva antiabuso define, con carácter general, la relación de asociación en función de la participación, directa o indirecta, en los derechos de voto o en los beneficios o en el capital, situándola en el porcentaje del 25 %. Sin embargo, ya en su redacción original, preveía que, a los efectos de las asimetrías híbridas, el porcentaje sería del 50 %.

La modificación operada por la Directiva antihíbridos ha mantenido el porcentaje incrementado, proyectándolo, adicionalmente, sobre las asimetrías híbridas importadas y las invertidas. En sentido contrario, tratándose de asimetrías híbridas ejecutadas mediante instrumentos financieros, el porcentaje determinante de la relación de asociación será del 25 %

Por otra parte, la Directiva antihíbridos ha incorporado dos supuestos de asociación, basados en la pertenencia a un grupo de consolidación a efectos contables, y en el ejercicio de una «influencia significativa».

El artículo 15 bis.12 de la Ley 27/2014 establece como supuestos de asociación, además de los previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, el construido sobre la participación, directa o indirecta, del 25 % en beneficios o en derechos de voto y el basado en la «influencia significativa», entendiéndose por tal «el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad», de manera tal que quedan cubiertos todos los supuestos previstos en la Directiva antiabuso, habida cuenta de que el artículo 18 de la Ley 27/2014 convoca al caso de consolidación contable, mediante la mención al artículo 42 del Código de Comercio.

### 3.3.2. El mecanismo estructurado

Aun cuando no concurra una relación de asociación, podrá apreciarse la existencia de una asimetría híbrida si lo hace un *mecanismo estructurado*, entendiéndose por tal aquel que «implique una asimetría híbrida en la que la asimetría en resultados se tarifique en las condiciones del mecanismo o está diseñado para producir un resultado de asimetría híbrida», de acuerdo con lo previsto en el punto 11 del artículo 2 de la Directiva antiabuso.

El artículo 15 bis.9 de la Ley 27/2014 considera mecanismo estructurado «todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas... esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías».

Se trata, por tanto, de un acto o negocio jurídico cuya causa es provocar la asimetría híbrida, en cuanto resultado práctico perseguido. Ese acto o negocio jurídico adoptará una forma determinada, tal como préstamo, compraventa o arrendamiento, entre otros, o incorporará elementos de varios negocios jurídicos. Mas como quiera que el efecto práctico no es otro que la asimetría híbrida, se produce una disonancia entre la causa manifestada y la causa verdadera, lo que podría teñir al mecanismo estructurado del reproche de la simulación, en el sentido del artículo 16 o merecedor del análisis propio del conflicto del artículo 15, ambos de la Ley General Tributaria (LGT). Sin embargo, no parece que para apreciar la concurrencia del mecanismo estructurado deba acudir a un procedimiento específico sino que bastará el procedimiento ordinario de aplicación de los tributos, por cuanto se trata de un concepto específicamente establecido en la norma comunitaria, debidamente trans-

puesta, de manera tal que se pueden trasladar a este campo las consideraciones vertidas por la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 31 de marzo de 2021 (rec. núm. 5886/2019 –NFJ081732–), relativas a la norma antiabuso del régimen fiscal especial de las fusiones y operaciones asimiladas.

La búsqueda deliberada de la ventaja fiscal inherente a la asimetría híbrida es lo decisivo en orden a apreciar la concurrencia del mecanismo estructurado (Calderón Carrero, 2013). Por esta razón, tanto la Directiva antihíbridos como el artículo 15 bis.9 de la Ley 27/2014 establecen que el mecanismo estructurado no se tomará en consideración cuando «el contribuyente o una empresa asociada no pudieran haber esperado, razonablemente conocer la asimetría híbrida y no compartiera el valor de la ventaja fiscal».

Por tanto, la ignorancia sobre los efectos fiscales derivados del acto o negocio jurídico unida a no compartirlos determina que la asimetría híbrida no sea tomada en consideración, a pesar de que, objetivamente, exista el mecanismo estructurado.

Para identificar el denominado *mecanismo estructurado*, la OCDE ha explicitado un conjunto de indicios cuyo común denominador es la voluntad de diseñar o participar en un negocio jurídico determinante de la asimetría híbrida y comercializar o aprovechar la ventaja fiscal resultante<sup>1</sup>. Estos indicios tienen valor interpretativo ya que, como certeramente indica el apartado I de la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 4/2021, las disposiciones «para neutralizar las asimetrías híbridas que contiene la citada Directiva [antihíbridos] son coherentes con las normas recomendadas en el informe de la Acción 2, “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, del proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“BEPS” por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico».

Se notará, por consiguiente, que cuando la asimetría híbrida pivote sobre la concurrencia del mecanismo estructurado, surgirán dificultades de aplicación similares a las propias de las normas antiabuso de carácter general.

El mecanismo estructurado guarda relación, pero no debe confundirse con los «mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración», en el sentido del artículo 45 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento General de Aplicación de los Tributos). Se definen tales mecanismos en función de la concurrencia de las denominadas *señas distintivas* establecidas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, incorporado a la misma por la

<sup>1</sup> Informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS, capítulo X.

Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo. Pues bien, las señas distintivas de la letra C contemplan pagos transfronterizos que implican un efecto propio de la deducción sin inclusión, ya sea porque el destinatario «no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal» o porque la jurisdicción fiscal «no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero» o bien «el pago se beneficia de una exención total del impuesto o de un régimen fiscal preferente». Sin embargo, el concurso de la calificación diferente es irrelevante.

### 3.4. Las diferencias de imputación temporal y de valoración

A efectos fiscales, los ingresos y gastos se imputan normalmente, debido a la influencia de las normas contables, de acuerdo con el principio de devengo. No obstante, cuando una jurisdicción fiscal aplica dicho principio y la otra el de caja, cual es el caso del artículo 11.4 de la Ley 27/2014, puede surgir, inicialmente, el efecto de deducción sin inclusión.

El punto (22) de la exposición de motivos de la Directiva antihíbridos entiende, como principio, que «no debe considerarse que estas diferencias temporales den lugar a asimetrías en los resultados fiscales» pero, seguidamente, matiza que:

[...] procede considerar que los pagos deducibles en virtud de un instrumento cuya inclusión en la renta no pueda esperarse razonablemente en un plazo razonable de tiempo dan lugar a una asimetría híbrida si la deducción sin resultado de inclusión es atribuible a las diferencias en la calificación del instrumento financiero o los pagos realizados en virtud del mismo.

Por tanto, junto a la deducción sin inclusión absoluta, puede existir la deducción sin inclusión dentro de un plazo razonable pero, obsérvese bien, las dos han de tener su fuente en «diferencias de calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo» (art. 2.9, primer párrafo, a) de la Directiva antiabuso). Este precepto establece los criterios determinantes de la inclusión en un «plazo razonable».

El segundo párrafo del artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 efectúa la pertinente transposición estableciendo que:

[...] en caso de que el ingreso se genere en un periodo impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente, dicho gasto será fiscalmente deducible en el periodo impositivo en el que el mencionado ingreso se integre en la base imponible del beneficiario.

El artículo 2.9, primer párrafo, a) de la Directiva antiabuso excluye la existencia de la asimetría híbrida cuando la inclusión del ingreso se produce dentro de un plazo razonable, en tanto que

el artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 admite la deducción del gasto, previamente rechazada, cuando tal inclusión se verifica pero, en todo caso, si la calificación ante las dos jurisdicciones fiscales es homogénea, las diferencias de imputación temporal serán irrelevantes, a efectos de la configuración de la asimetría híbrida, aunque el efecto práctico fiscal sea el mismo.

Del mismo modo, el punto (22) de la exposición de motivos de la Directiva antihíbridos excluye del ámbito de las asimetrías híbridas a las que sean consecuencia de las «diferencias del valor imputado a un pago, también mediante la aplicación de la transferencia de precios».

A diferencia del caso de la divergencia de imputación temporal, la divergencia de valoración no tiene reflejo en el articulado de la Directiva antiabuso. Sin embargo, el artículo 15 bis.13, que más adelante se comenta, excluye la transferencia híbrida cuando el efecto de la misma «se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas».

## 4. El mandato

El mandato, tal y como lo configura la Directiva antiabuso en los artículos 9, 9 bis y 9 ter, es una respuesta a los efectos derivados de la asimetría híbrida. El objeto y finalidad del mandato es, precisamente, frustrar tales efectos. Mas como quiera que los efectos se producen ante dos jurisdicciones fiscales, el mandato designa, además, a aquella que debe ejercitar la regularización.

A estos efectos, distingue entre la jurisdicción fiscal del ordenante y la del inversor.

El mandato versa sobre la obligación tributaria del contribuyente que, en el caso español, lo ha de ser por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de no residentes, en atención a lo previsto en el artículo 1 de la Directiva antiabuso.

La Directiva antiabuso no establece la forma en cómo ha de cumplirse el mandato. Corresponde a los legisladores nacionales elegir la más acorde a sus estructuras de tributación sobre los beneficios de las entidades jurídicas. Así, aunque es concebible la forma propia de las normas antiabuso a activar administrativamente, la más adecuada es la de una norma determinante de la configuración de la base imponible.

La segunda forma ha sido la escogida por el legislador español. En efecto, el artículo 15 bis de la Ley 27/2014 no establece una norma antiabuso sino un conjunto de reglas que tipifican gastos fiscalmente no deducibles y un ingreso computable. Este precepto aglutina los medios, efectos y circunstancias que configuran las asimetrías híbridas estableciendo el oportuno mandato, concretado en la no deducción del gasto, el cómputo de un ingreso o la limitación en la imputación de una retención. Lo propio cabe decir de los nuevos apartados del artículo 18 del TRLIRNR.

El mandato no puede ser combatido alegando que la operación se realiza por motivos económicos válidos, a diferencia de lo que acontece en el caso de los gastos financieros del artículo 15 h) de la Ley 27/2014. De esta manera, gastos económicamente insertados en la actividad económica desarrollada por la empresa y ajenos a toda práctica irregular podrán ser no deducibles, en clara oposición al núcleo del hecho imponible, esto es, la obtención de renta. Este es el aspecto más criticable de la regulación de las asimetrías híbridas, al que el legislador fiscal no ha podido sustraerse por imperativo de la fidelidad en la transposición de la Directiva antiabuso.

La literatura legal no es amistosa, por más que sea justo reconocer el esfuerzo técnico desplegado por el legislador fiscal con el propósito de ofrecer unas normas acordes con la terminología tradicional del impuesto sobre sociedades.

#### 4.1. Asimetría de instrumento financiero híbrido

El artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 regula este tipo de asimetría estableciendo que:

[...] no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

El texto precedente aglutina todos los elementos que caracterizan a la asimetría de instrumento financiero híbrido, en el sentido del artículo 2.9, primer párrafo, a) de la Directiva antiabuso, a saber, el efecto pretendido, consistente en la deducción sin inclusión, y la concurrencia de una diferencia de calificación así como de una relación de asociación. A esos hechos y circunstancias se anuda el mandato de la denegación de la deducción del gasto, en el sentido del artículo 9.2 a) de la Directiva antiabuso.

La asimetría híbrida del artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 es más amplia que la del artículo 2.9, primer párrafo, a) de la Directiva antiabuso por cuanto, de una parte, la primera se puede realizar a través de todo tipo de operación, en tanto que la segunda está constreñida al *instrumento financiero* y, de otra, la primera se presenta no solo cuando el ingreso correlativo al gasto no es objeto de inclusión, sino también cuando hay inclusión sujeta a reducción del tipo de gravamen o a cualquier clase de reducción de la tributación.

El principio de proporcionalidad reclama que el importe del gasto no deducible se pondere en atención al contenido cuantitativo de la correlativa no inclusión, por más que la literalidad de la norma preste escaso apoyo a tal requerimiento.

A este tipo de asimetría híbrida también se refería el artículo 15 j) de la Ley 27/2014, ahora derogado, el cual rechazaba la deducción de «los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento».

La nueva regulación contempla un espectro de efectos más amplio que la precedente, pero ambas descansan en la concurrencia de una *calificación fiscal diferente*. Por tanto, si la ausencia de tributación del ingreso correlativo al gasto no deriva de una diferencia de calificación, este último será fiscalmente deducible.

El ejemplo más socorrido es el del gasto financiero incurrido por el contribuyente que, en sede del perceptor extranjero vinculado, determina un ingreso calificado como dividendo que tiene derecho a disfrutar de exención. Ese gasto financiero no será fiscalmente deducible. Y, en sentido opuesto, el de un gasto por utilización de tecnología que, en sede del perceptor extranjero vinculado, disfruta de una tributación privilegiada propia del denominado *patent box*. Este gasto sí será fiscalmente deducible, por cuanto no media una calificación diferente. En este punto, conviene recordar la modificación de la Directiva de intereses y cánones, propuesta por la Comisión, para supeditar la exención de la retención sobre tales conceptos a la efectiva sujeción de los mismos en la imposición de la entidad perceptora<sup>2</sup>.

Tampoco será rechazada la deducción de los gastos financieros derivados de las operaciones financieras concertadas con entidades extranjeras del mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, aun cuando los intereses tributasen en sede de las mismas a un tipo de gravamen reducido o lo hicieren mediando un acuerdo administrativo determinante de una ventaja fiscal, por cuanto, en ambos casos, no media una diferencia de calificación.

La llave de entrada para la aplicación del artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 es la existencia de una *calificación fiscal diferente*. Esa calificación podrá estar sustentada por normas distintas a las fiscales, pero no es necesario que así sea. Basta la calificación distinta derivada de una norma fiscal. Así, un gasto financiero calificado como tal desde las perspectivas mercantil o contable no será deducible si, a efectos de la imposición sobre los beneficios, el correlativo ingreso, calificado de la misma forma, recibe en la jurisdicción fiscal extranjera el tratamiento de exención propio de los dividendos. En este sentido, el efecto práctico del mandato puede ser contrario al significado jurídico y económico de la transacción financiera. En efecto, lo pertinente sería computar el ingreso.

La situación inversa a la regulada en el artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014 es aquella en la que el perceptor del ingreso reside en territorio español, habiendo sido deducido el gasto en sede de la entidad vinculada extranjera.

<sup>2</sup> COM(2011) 714 final.

En este caso, el artículo 9.2 b) de la Directiva antiabuso prevé la tributación del ingreso para el caso en el que «la deducción no se deniegue en la jurisdicción del ordenante». A esa tributación del ingreso se viene denominando ajuste secundario, por oposición a la no deducción del gasto o ajuste primario prevista en la letra a) del mismo precepto.

Este mandato ya estaba cumplimentado por el penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 27/2014, según el cual la exención que en el mismo se establece no se aplica respecto «del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora».

Tratándose de operaciones cuyos beneficios estén sujetos a la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Directiva 2011/96), el artículo 4.1 a) de la misma, según redacción de la Directiva 2014/86/UE, del Consejo, de 8 de julio, prevé que los Estados miembros «gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial», precisándose en el punto (30) de los considerandos de la Directiva antihíbridos que «cuando las disposiciones de otra Directiva, como las de la Directiva 2011/96/UE, lleven a la neutralización de la asimetría en resultados fiscales no debe quedar espacio para la aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas contempladas en la presente Directiva».

Consecuentemente, en el caso de operaciones intracomunitarias insertas en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/96, la asimetría híbrida se neutralizará mediante la denegación de la exención en los términos del penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 27/2014. El Estado miembro de la entidad pagadora de la renta podrá mantener el gasto fiscalmente deducible, en tanto que el Estado miembro de la entidad perceptora deberá denegar la exención. Se trata, bien se ve, de la solución inversa a la establecida en la Directiva antiabuso.

El artículo 15 a) de la Ley 27/2014 declara no deducibles los gastos inherentes a la remuneración de los créditos participativos concertados entre entidades del mismo grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Cuando la entidad perceptora resida en el extranjero y el correlativo ingreso no estuviere sujeto a inclusión el referido artículo surte el efecto práctico del ajuste primario. Mas cuando ese ingreso estuviere sujeto a tributación, se produce la doble imposición.

El artículo 21.2.2.º de la Ley 27/2014 concede la exención a los ingresos procedentes de los créditos participativos concertados entre entidades del mismo grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, excepto si el correlativo gasto hubiere sido «fiscalmente deducible en la entidad pagadora». La tributación del ingreso produce el efecto práctico del ajuste secundario.

La asimetría de instrumento financiero híbrido de la Directiva antiabuso se corresponde con el caso *Hybrid Financial Instrument* del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS, de octubre de 2015.

## 4.2. Asimetría de entidad híbrida

Cuando una entidad es considerada transparente en una jurisdicción fiscal y contribuyente en otra, surge la asimetría de entidad híbrida, pudiendo dar lugar a los efectos de deducción sin inclusión, deducción sin inclusión inversa o doble deducción.

### 4.2.1. Asimetría de entidad híbrida que da lugar a deducción sin inclusión

El artículo 15 bis.2 de la Ley 27/2014 regula este tipo de asimetría híbrida, estableciendo, en su primer párrafo, que:

[...] no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión,

y en el párrafo tercero que:

[...] se integrará en la base imponible el importe correspondiente a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una diferente calificación fiscal de estas, haya tenido la consideración de gasto fiscalmente deducible en ese otro país o territorio, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

Los dos mandatos responden a la asimetría híbrida tipificada en el artículo 2.9, primer párrafo, e) de la Directiva antiabuso e integran, respectivamente, los ajustes primario y secundario del artículo 9.2 de dicha Directiva.

En el caso del párrafo primero, la deducción sin inclusión se produce porque la entidad residente en territorio español realiza un pago a la entidad extranjera vinculada, pero el correlativo ingreso no tributa, por cuanto la entidad residente en territorio español es considerada transparente en la jurisdicción fiscal donde reside la entidad extranjera vinculada, la cual soporta la imputación del gasto vía imputación por transparencia, de manera tal que el correlativo ingreso queda neutralizado.

En el caso del párrafo segundo, la deducción sin inclusión se produce porque la entidad extranjera vinculada que realiza el pago es considerada transparente de acuerdo con la legislación fiscal española, de manera tal que la entidad residente en territorio español soporta la imputación del gasto vía transparencia, quedando así sin tributación el ingreso.

En los dos casos, la distinta calificación determina el cómputo del gasto sin la inclusión del ingreso. Las dos reglas transcritas procuran la neutralización de ese efecto. La primera, mediante la no deducción del gasto y la segunda, mediante la tributación del ingreso.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2020, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero, enumera, entre otras, como característica básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas, «que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución». En sentido contrario, la sujeción al impuesto personal sobre la renta extranjero, aun cuando sea puramente simbólica, excluye la calificación en atribución. Este criterio impide la aparición de la diferencia de calificación, por cuanto implica que la jurisdicción fiscal española acepta la calificación de la jurisdicción fiscal extranjera, de manera tal que el supuesto del tercer párrafo del artículo 15 bis.2 deviene de imposible realización.

Ello no obstante, las exigencias de la transposición habrán aconsejado la regulación de este supuesto de asimetría híbrida.

El artículo 15 bis.3 de la Ley 27/2014 regula este tipo de asimetría híbrida, en su modalidad de carácter inverso, estableciendo que:

[...] no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.

Se refiere a este tipo de asimetría el artículo 2.9, primer párrafo, b) de la Directiva antiabuso. El mandato correspondiente está previsto en el artículo 9.2 de la Directiva antiabuso.

El artículo 15 bis.3 contempla solamente el ajuste primario, esto es, la no deducción del gasto, por cuanto es el único que, habida cuenta de la contextura de la operación, está al alcance de la jurisdicción fiscal española.

La deducción sin inclusión se produce porque la entidad vinculada perceptora del ingreso es considerada transparente en la jurisdicción fiscal donde reside pero no transparente en la jurisdicción fiscal de la entidad vinculada que ha soportado el correspondiente gasto, de manera tal que el ingreso percibido no tributa. Para evitar este pernicioso efecto se ordena la no deducción del gasto.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2020 impedirá la aparición de este supuesto, en la medida en que conduzca a calificar como transparente a la entidad vinculada no residente.

La asimetría de entidad híbrida que da lugar a deducción sin inclusión se corresponde con el caso *Disregarded Payments Made by a Hybrid Entity to a Related Party*, del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS.

#### 4.2.2. Asimetría de entidad híbrida que da lugar a doble deducción

El artículo 15 bis.4 de la Ley 27/2014 regula este tipo de asimetría híbrida estableciendo que:

[...] no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión

y que tampoco

[...] serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 2.9, primer párrafo, g) de la Directiva antiabuso, a la cual se da respuesta mediante el mandato del artículo 9.1 de la misma.

La doble deducción se produce porque una entidad, que soporta un gasto, es considerada como contribuyente pleno en la jurisdicción fiscal de su residencia y transparente ante la jurisdicción fiscal donde reside la entidad vinculada, la cual, consecuentemente, también soporta el referido gasto vía imputación por transparencia. La calificación diferente puede versar sobre la entidad vinculada no residente o sobre el propio contribuyente.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2020 podrá impedir la aparición del supuesto con origen en la calificación diferente de la entidad no residente.

Este supuesto se corresponde con el caso *Basic Double Deduction Structure*, del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS.

#### 4.3. Asimetría de establecimiento permanente

La disparidad en las reglas de la atribución de ingresos y gastos en las dos jurisdicciones fiscales concernidas da lugar a asimetrías híbridas de deducción sin inclusión o de doble deducción.

#### 4.3.1. Asimetría de establecimiento permanente que da lugar a deducción sin inclusión

El artículo 15 bis.5 a) de la Ley 27/2014 regula la asimetría de establecimiento permanente híbrido rechazando la deducción de

[...] los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.

El artículo 18.6 a) del TRLIRNR reproduce este precepto en relación con la tributación de los no residentes que operan mediante establecimiento permanente.

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 2.9, primer párrafo, c) de la Directiva antiabuso, a la cual se da respuesta mediante el mandato de su artículo 9.2.

Se presenta este tipo de asimetría híbrida porque la jurisdicción fiscal del establecimiento permanente no atribuye al mismo el ingreso correspondiente a la operación que ha generado el gasto en sede de la entidad residente en territorio español. Hay, por tanto, una divergencia en las reglas de atribución de ingresos y gastos.

El artículo 15 bis.5 c) de la Ley 27/2014 regula la asimetría de establecimiento permanente híbrido por pago presumible, estableciendo que no serán deducibles

[...] los gastos estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

El artículo 18.6 b) del TRLIRNR reproduce este precepto, aun cuando sin hacer mención al convenio para evitar la doble imposición internacional, en relación con la tributación de los no residentes que operan mediante establecimiento permanente.

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 2.9, primer párrafo, f) de la Directiva antiabuso, a la cual, igualmente, se da respuesta mediante el mandato de su artículo 9.2.

Esta asimetría híbrida es una modalidad de la anterior, en la que el gasto, de naturaleza estimada, está reconocido en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición.

El artículo 15 bis.5 b) de la Ley 27/2014 regula la asimetría de establecimiento permanente no computado, estableciendo que no serán deducibles

[...] los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.

El artículo 18.6 d) del TRLIRNR reproduce este precepto en relación con las entidades no residentes que operan mediante establecimiento permanente.

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 2.9, primer párrafo, d) de la Directiva antiabuso, a la cual, nuevamente, da respuesta el mandato de su artículo 9.2.

Se observará que las tres reglas precedentes responden al ajuste primario de la letra a) del artículo 9.2 de la Directiva antiabuso. El ajuste secundario de la letra b) de ese precepto no ha sido objeto de transposición, en uso de la opción establecida en el artículo 9.4 de la Directiva antiabuso.

No es un caso de deducción sin inclusión aquel en el que la jurisdicción de la casa central considera que existe un establecimiento permanente cuyas rentas deja exentas, en tanto que la otra jurisdicción fiscal concernida no reconoce la existencia de un establecimiento permanente, sin que se produzca un supuesto de no deducción sin inclusión, valga la redundancia, por no mediar pagos entre el establecimiento permanente y la casa central. El mandato respecto de este supuesto, que se podría calificar como de doble no inclusión, se halla en el artículo 9.5 de la Directiva antiabuso, debidamente transpuesto en el artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014.

#### 4.3.2. Asimetría de establecimiento permanente que da lugar a doble deducción

El artículo 15 bis.5 d) de la Ley 27/2014 regula la asimetría de establecimiento permanente híbrido, rechazando la deducción de

[...] los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

El artículo 18.6 c) del TRLIRNR reproduce este precepto en relación con las entidades no residentes que operan mediante establecimiento permanente.

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 2.9, primer párrafo, g) de la Directiva antiabuso, a la que da respuesta su artículo 9.1.

Se presenta este tipo de asimetría debido a que el gasto derivado de una operación realizada por el establecimiento permanente recae también en sede de la casa central.

Este supuesto se ha podido venir produciendo en nuestra legislación a raíz de la inclusión de los establecimientos permanentes en el grupo fiscal, actualmente reconocida en el artículo 58 de la Ley 27/2014. Así, el gasto del establecimiento permanente habría podido computarse doblemente, esto es, en sede de la base imponible del grupo fiscal y en sede de la propia casa central. Pues bien, esta asimetría híbrida será neutralizada por el mandato del artículo 18.6 c) del TRLIRNR, a cuyo tenor no serán deducibles «los gastos correspondientes a operaciones del establecimiento permanente que sean asimismo fiscalmente deducibles en la casa central, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión».

## 4.4. Asimetrías híbridas especiales

Se trata de un conjunto de supuestos que encierran alguna especialidad respecto del esquema de deducción sin inclusión o doble deducción.

### 4.4.1. Asimetrías híbridas importadas

El artículo 15 bis.7 de la Ley 27/2014 regula este tipo de asimetría híbrida estableciendo que:

[...] no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 9.3 de la Directiva antiabuso. También el punto (25) de la exposición de motivos de la Directiva antihíbridos.

Esta asimetría híbrida es consecuencia de otra asimetría híbrida habida entre entidades terceras que, mediante la utilización de un instrumento no híbrido, surte efecto en una entidad residente en territorio español.

Este supuesto se corresponde con el caso *Importing Mismatch from Hybrid Financial Instrument* del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS.

#### 4.4.2. Asimetría de residencia fiscal

El artículo 15 bis.10 de la Ley 27/2014 regula este tipo de asimetría estableciendo que:

[...] no serán fiscalmente deducibles los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.

No obstante, la regla precedente no se aplicará «cuando el otro país sea un Estado miembro de la Unión Europea con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional en virtud del cual el contribuyente sea considerado residente fiscal en territorio español».

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 9 ter de la Directiva antiabuso.

Este supuesto de asimetría híbrida podría desaparecer mediante la aplicación de las normas de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, destinadas a dirimir los conflictos de doble imposición (art. 4.3 Modelo de Convenio de la OCDE), máxime a raíz de la aplicación al efecto del procedimiento amistoso, en el sentido de la Convención Multilateral. A este criterio responde el segundo párrafo del artículo 15 bis.10.

Este supuesto se corresponde con el caso *Dual Consolidated Companies* del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS. La regularización que la Directiva antiabuso ha previsto está en sintonía con la respuesta primaria, única que establece el citado informe, con la peculiaridad de que encomienda, como no podría ser de otra manera, la regularización a la jurisdicción fiscal del Estado miembro.

La composición del perímetro de los grupos fiscales es tierra abonada para la aparición de este supuesto. Así, las jurisdicciones fiscales que establecen el perímetro mundial pueden dar lugar al mismo.

El supuesto inverso al de doble residencia es el de doble no residencia. Se trata de entidades constituidas en una determinada jurisdicción fiscal pero que, de acuerdo con sus leyes fiscales, no residen en la misma, sin que lo hagan, debido a sus propias características, en otra jurisdicción fiscal, de manera tal que las rentas registradas en este tipo de entidades no soportan tributación alguna.

A este supuesto no da respuesta la Directiva antiabuso. En ciertos casos, podría ser neutralizado mediante la transparencia fiscal internacional.

#### 4.4.3. Asimetría de transferencia híbrida

El artículo 15 bis.8 de la Ley 27/2014 describe la transferencia híbrida como:

[...] cualquier operación relativa a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere, a efectos fiscales, como obtenido simultáneamente por más de una de las partes que intervienen en la operación.

En tal caso, cuando en la transferencia híbrida participe una entidad vinculada no residente en territorio español o medie un mecanismo estructurado, la retención que, en su caso, se hubiere practicado «será deducible en la proporción que se corresponda con la renta integrada en la base imponible de la entidad residente en territorio español».

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 9.6 de la Directiva antiabuso.

La transferencia de un instrumento financiero híbrido puede determinar que la retención practicada sea aprovechada por más de una de las partes implicadas, debido a la discrepancia de las jurisdicciones fiscales concernidas respecto de la entidad con derecho a aplicar el correlativo crédito de impuesto. Así, en una transferencia de instrumentos de patrimonio para ejecutar un préstamo de valores, tal discrepancia puede surgir si la jurisdicción fiscal del prestatario admite la deducción de la retención sobre el dividendo y la jurisdicción fiscal del prestamista hace lo propio. Lo pertinente es distribuir la deducción de la retención entre las dos partes contratantes en proporción a la parte de renta que cada una disfruta derivada del dividendo.

Algunas sentencias de la Audiencia Nacional (AN) han abordado supuestos similares.

La Sentencia de la AN de 9 de diciembre de 2010 (rec. núm. 54/2007 –NFJ041396–) resolvió sobre un caso cuyos elementos esenciales consistieron en la transmisión de la participación sobre una entidad residente en territorio español a otra entidad, también residente en dicho territorio, por parte de una entidad no residente en territorio español, con posterior retrocesión de la operación, en virtud de opciones cruzadas de compra y venta, por un precio minorado en el importe del dividendo. La retención, a cuenta del impuesto sobre sociedades, se practicó sobre la entidad residente en territorio español. Esta entidad obtuvo una renta neta casi nula, pero pretendió la deducción de la retención. La sentencia hizo suyos los razonamientos de las resoluciones del TEAC, de 23 de noviembre de 2006 y 19 de enero de 2007, que apreciaron «simulación relativa, pues se simula una compraventa y que subyace y disimula, lo realmente querido, es la prestación de un servicio», añadiendo la sentencia que «estamos ante una simulación relativa –*nomen iuris* que, de suyo y a los efectos fiscales que nos ocupan, sería conciliable con la calificación basada en la figura del negocio fiduciario–, lo que no impide en modo alguno, antes al contrario, efectuar el gravamen tomando como base el negocio jurídico verdaderamente querido y

ejecutado por los simulantes», de manera tal que se consideró improcedente que la entidad adquirente de la participación aplicase la retención soportada a cuenta del impuesto sobre sociedades.

La Sentencia de la AN de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 213/2017 –NFJ079620–) resolvió sobre unas operaciones reiteradas de préstamo de valores, siendo no residentes los prestamistas. La entidad prestataria, residente en territorio español, percibía los dividendos, sufriendo la retención correspondiente, que aplicaba en su declaración por el impuesto sobre sociedades. Esta operación generaba una renta muy exigua para la entidad prestataria, ya que la misma transfería el dividendo íntegro a las entidades no residentes, sin que tal transferencia supusiera tributación por el impuesto sobre la renta de los no residentes. La sentencia apreció que:

[...] nos encontramos ante «una operativa sistemática, de decenas y centenas de operaciones, para que unos "no residentes" consigan percibir dividendos de empresas cotizadas españolas por decenas de millones de euros sin someterlos a retención y, por ende, a tributación», es decir, nos encontramos ante «una auténtica operativa de "lavado de cupones"..., lo realmente querido por las partes, como antes hemos dicho, mediante el uso de la figura del préstamo de valores negociados, no era otra «que trasladar el cobro del dividendo a un no residente». Añadiendo, la Inspección y lo compartimos, que lo «disimulado» es un «mandato retribuido para la gestión de cobro en el que el mandatario (xxx) actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena (xxx)...

El campo de las asimetrías híbridas provocadas por la transmisión de un instrumento financiero no se agota en el supuesto descrito en el artículo 15 bis.8. Así lo indica la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 4/2021.

La transferencia de un instrumento financiero puede determinar una asimetría híbrida, que provoca la deducción sin inclusión, a causa de una calificación distinta de la renta implicada en la transmisión. Así sucederá en una operación de transmisión con pacto de recompra de un instrumento de patrimonio, cuando la diferencia de precios sea calificada como plusvalía exenta en una jurisdicción fiscal y como gasto financiero en la otra.

En virtud del artículo 13 de la LGT, la operación se calificaría como préstamo con garantía de instrumento financiero. Por tanto, en sede de la entidad residente en territorio español, no existiría una plusvalía sino un ingreso financiero, quedando así la asimetría híbrida neutralizada. Al tiempo, el gasto financiero en sede de la entidad residente en territorio español sería no deducible por aplicación de lo previsto en el artículo 15 bis.1 de la Ley 27/2014.

Este supuesto se corresponde con el caso *Collateralised Loan Repo* del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS. La regularización que la Directiva antiabuso ha previsto está en sintonía con las respuestas primaria y secundaria del informe citado.

#### 4.4.4. Asimetría de rentas de establecimiento permanente no reconocido

El artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014 excluye la aplicación de la exención prevista en su artículo 22 cuando el establecimiento permanente «no sea reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación».

Se refiere a este tipo de asimetría híbrida el artículo 9.5 de la Directiva antiabuso.

El artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014 seguramente es superfluo, por cuanto es claro que la exención del artículo 22 solo procede cuando la renta afectada haya sido gravada en sede de un establecimiento permanente. Si tal gravamen no se ha producido, la exención no será procedente. En efecto, el apartado 1 del referido precepto predica la exención respecto de «las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1» del artículo 21. Si el país de la fuente no reconoce la existencia de un establecimiento permanente malamente gravará la renta bajo tal concepto y, por ende, no habrá lugar a la exención.

En este sentido el artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014 habría venido a resolver un problema inexistente, pero no por ello no ha de cargarse en la cuenta del error, sino abonarse en la de la más fiel transposición.

El artículo 9.5 de la Directiva antiabuso exceptúa el mandato de tributación de la renta en sede de la entidad perceptora cuando «el Estado miembro esté obligado a aplicar una exención a la renta en virtud de un tratado de doble imposición firmado por el Estado miembro con un tercer país».

Esta excepción no está recogida en el artículo 15 bis.6 de la Ley 27/2014. No obstante, será aplicable por virtud de lo previsto en el artículo 3 de la Ley 27/2014, por más que se trate de un supuesto esotérico.

#### 4.5. Asimetría híbrida invertida

Bajo esta denominación, el artículo 9 bis de la Directiva antiabuso se refiere al caso en el que una entidad es considerada transparente en la jurisdicción fiscal donde reside y contribuyente pleno en la jurisdicción fiscal de la entidad que la controla. Por tanto, las rentas inherentes a las actividades económicas realizadas por la entidad transparente escapan a toda tributación.

Es un supuesto colindante con el previsto en el artículo 2.9, primer párrafo, b) de la Directiva antiabuso, pero con la diferencia de que no se trata de evitar una deducción sin inclusión sino, sencillamente, la no tributación de una renta o, de otra manera, una doble no inclusión.

El mandato del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso se dirige, exclusivamente, al Estado miembro en el que reside la entidad transparente, según su legislación, la cual es una entidad híbrida, por cuanto en la jurisdicción fiscal donde reside la entidad dominante o en las que lo hacen las entidades que tienen en la misma un interés, directo o indirecto, de al menos del 50 %, es considerada contribuyente pleno. El mandato consiste en que dicho Estado miembro debe hacer tributar a la entidad híbrida, de forma tal que la misma «será considerada como residente de ese Estado miembro y tributará por su renta en la medida en que esta renta no tribute de otra forma con arreglo a las leyes del Estado miembro ni de ninguna otra jurisdicción».

La tributación así configurada excluye, lógicamente, cualquier ajuste en relación con una eventual situación de deducción y no inclusión, como así lo indica el punto (29) de la exposición de motivos de la Directiva antihíbridos.

El mandato del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso no se aplica a las instituciones de inversión colectiva. De esta manera, las rentas de las instituciones de inversión colectiva podrán sustraerse a tributación en sede de las jurisdicciones fiscales en las que están constituidas y también en sede de las jurisdicciones fiscales en las que residen sus socios o partícipes. Sin embargo, lo habitual será, en estos casos, que la ventaja fiscal se limite al puro diferimiento, por cuanto la renta derivada del reembolso de la participación normalmente tributará en sede del socio o partícipe. La ventaja fiscal del diferimiento es importante, en particular, como acontece en el caso de la inversión colectiva, cuando es el propio partícipe el que controla el momento de la tributación, mediante el ejercicio del derecho de reembolso.

Mas no toda institución de inversión colectiva o fondo de inversión escapa al mandato, sino tan solo aquel «de amplia titularidad, con una cartera diversificada de valores y sujeto a reglamentación de protección de los inversores en el país en el que esté establecido». Se notará que esta norma no se remite a la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, sino que acota un grupo de instituciones de inversión colectiva, sobre la base de la nota relevante, pero jurídicamente indeterminada, de la amplia titularidad.

El Real Decreto-Ley 4/2021 no ha transpuesto el artículo 9 bis de la Directiva antiabuso. Esta abstención se debe a que la legislación española no alberga entidades híbridas del tipo de las afectadas por dicho precepto, por más que existan ciertos regímenes fiscales que pudieran suscitar al respecto algunas dudas, cual es el caso de las entidades en atribución, las uniones temporales, las agrupaciones de interés económico, la SOCIMI y ciertas instituciones de inversión colectiva.

Las rentas de las entidades en atribución tributan en sede de sus socios, miembros o partícipes, sea por el impuesto sobre sociedades (art. 6 Ley 27/2014) o por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 86 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... -Ley 35/2006-) o por el impuesto sobre la

renta de no residentes (arts. 35 y 36 TRLIRNR). Por tanto, las entidades en régimen de atribución no son entidades híbridas en el sentido del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso.

Las rentas de las agrupaciones de interés económico españolas tributan en sede de la propia entidad, de acuerdo con las reglas generales del impuesto sobre sociedades, por la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes en territorio español, en tanto que la correspondiente a los socios residentes lo hará, mediante imputación a los mismos, sea por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 43 Ley 27/2014). Este mismo régimen se aplica a las uniones temporales de empresas (art. 45 Ley 27/2014). Por tanto, las agrupaciones de interés económico españolas y las uniones temporales de empresas tampoco son entidades híbridas, en el sentido artículo 9 bis de la Directiva antiabuso. Otro tanto cabe decir respecto de las agrupaciones de interés económico europeas, en la medida en que la actividad realizada por los socios no residentes en territorio español a través de la agrupación sea determinante de la existencia de un establecimiento permanente, lo cual será el supuesto normal, habida cuenta del objeto de estas entidades (art. 44 Ley 27/2014).

Las entidades de tenencia de valores extranjeros son contribuyentes del impuesto sobre sociedades, de manera tal que, en principio, quedan al margen del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso. Sin embargo, cuando la renta de la entidad de tenencia de valores extranjeros se nutra de dividendos y plusvalías de cartera exentas por aplicación de lo previsto en el artículo 21 de la Ley 27/2014 y los perceptores de los dividendos sean no residentes, no hay tributación efectiva alguna, por cuanto el beneficio distribuido «no se entenderá obtenido en territorio español» (art. 108 c) Ley 27/2014). Ciertamente, tampoco la habrá en relación con las entidades residentes en territorio español, pero ese es el efecto típico del método de exención para eliminar la doble imposición económica internacional.

El mismo comentario cabe en relación con las entidades de capital-riesgo, por cuanto, de una parte, su tributación efectiva por el impuesto sobre sociedades puede llegar a ser nula al amparo del artículo 21 de la Ley 27/2014, o casi nula tratándose de rentas acogidas a la bonificación del artículo 50.1 de la Ley 27/2014, y, de otra, porque la tributación sobre el beneficio distribuido podrá disfrutar de la exención del artículo 21.1 de la Ley 27/2014 y, tratándose de socios no residentes, porque los beneficios distribuidos «no se entenderán obtenidos en territorio español» (art. 50.3 b) Ley 27/2014).

Con todo, ni la entidad de tenencia de valores extranjeros ni la sociedad de capital riesgo pueden ser consideradas entidades híbridas en el sentido del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso.

La SOCIMI tributa por el impuesto sobre sociedades, si bien al tipo de gravamen cero<sup>3</sup>. Sin embargo, debe distribuir obligatoriamente parte de sus rentas, tributando a 19 % res-

<sup>3</sup> El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude establece el tipo del 15 % sobre el beneficio no distribuido.

pecto de los dividendos pagados a los socios no residentes que participen, al menos, en el 5 % y que tributen a un tipo de gravamen inferior al 10 %, en tanto que los pagados a los socios residentes tributan en sede de los mismos, sin que sea aplicable la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014. En consecuencia, la SOCIMI no tiene la consideración de entidad híbrida en el sentido del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso.

Las instituciones de inversión colectiva son contribuyentes plenos del impuesto sobre sociedades, por más que tributen al 1 %. La tributación efectiva de las rentas que afluayan a las mismas se producirá en sede de sus socios o partícipes, ya sea por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre la renta de las personas físicas o, en fin, por el impuesto sobre la renta de no residentes, excepto cuando el receptor sea residente en un Estado «que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información», en cuyo caso se aplicará la exención prevista en el artículo 14.1 i) del TRLIRNR. Dejando a salvo este último caso, las rentas de las instituciones de inversión colectiva se hallan efectivamente gravadas. En consecuencia, no parece que incidan en el supuesto de hecho del artículo 9 bis de la Directiva antiabuso.

Por otra parte, las instituciones de inversión colectiva, en todo caso, estarían amparadas por la excepción contenida en el artículo 9 bis.2, con tal de que reunieran las notas de amplia titularidad, cartera diversificada, y protección de los inversores, lo que parece que está garantizado, al menos en las dos últimas notas, por la legislación sobre instituciones de inversión colectiva. Por lo que se refiere a la nota de amplia titularidad, un indicio son los 500 socios exigidos por el artículo 94 de la Ley 35/2006, concerniente a la reinversión. Con todo, se reitera que las instituciones de inversión colectiva son contribuyentes plenos del impuesto sobre sociedades.

Todo lo anterior justifica que no haya sido transpuesto al ordenamiento interno el artículo 9 bis de la Directiva antiabuso.

## 5. Excepciones a la aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas

El artículo 15 bis.13 de la Ley 27/2014 establece que no serán aplicables los mandatos relativos a la neutralización de los efectos de la asimetría híbrida cuando la misma

[...] se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial, ni cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas.

La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 4/2021, tan generosa en otras materias, se refiere marginalmente a este artículo, limitándose a indicar que las normas sobre asime-

trías híbridas no deben aplicarse «en aquellos casos que se refieren en otros considerandos de la citada Directiva y que se recogen en el presente texto (artículo 15 bis.13)».

Recoge este precepto las explicaciones desplegadas en los puntos (16), (18) y (22) de la exposición de motivos de la Directiva anti-híbridos. Sin embargo, en el articulado de la Directiva antiabuso no se regula esta materia. Esta circunstancia puede dar lugar a una incertidumbre respecto de la función del artículo 15 bis.13, esto es, si la misma es aclaratoria o también sustantiva. La ausencia de regulación expresa en el articulado de la Directiva antiabuso apunta hacia la función aclaratoria, pero la función sustantiva casa mejor con la vocación de las normas jurídicas.

## 5.1. Beneficiario exento

El artículo 15 bis.13 de la Ley 27/2014 excluye la aplicación de los mandatos contenidos en el mismo «cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto».

El punto (16) de la exposición de motivos de la Directiva antiabuso, en el contexto de la asimetría de instrumento financiero híbrido, indica que «no procede considerar que los pagos en virtud de un instrumento financiero dan lugar a una asimetría híbrida cuando la compensación fiscal otorgada en la jurisdicción del destinatario se deba únicamente al estatuto fiscal del destinatario» y el punto (18), en el contexto de la asimetría de entidad o de establecimiento permanente híbridos, que «un pago no debe dar lugar a una asimetría híbrida que habría existido en cualquier caso debido al estatuto exento de impuestos del destinatario con arreglo a la legislación de cualquier jurisdicción del mismo».

Como se ha indicado, estos textos de la exposición de motivos, a diferencia de lo previsto en otros puntos de la misma, no han tenido reflejo en el articulado. Dos alcances pueden espigarse.

El más restringido, de carácter aclaratorio, consiste en entender que tienen por finalidad recalcar que la asimetría híbrida requiere la presencia de una calificación diferente en las jurisdicciones fiscales concernidas. El más amplio, de carácter sustantivo, consiste en entender que excluyen la aplicación de los mandatos neutralizadores de una asimetría híbrida totalmente perfeccionada, en cuanto concurren todos los elementos que la configuran, cuando el perceptor del ingreso disfrute de exención subjetiva.

El segundo alcance es el que mejor se adecua a la literalidad del punto (18), en cuanto se refiere a la asimetría híbrida que habría existido *en cualquier caso* debido a la exención del perceptor del ingreso. Sin embargo, el primero está en mejor sintonía con el punto (16), en cuanto se refiere a la no inclusión del ingreso debida *únicamente* al estatuto fiscal del destinatario, de manera tal que si la no inclusión fuere también debida a la diferencia de calificación no operaría la inaplicación del mandato neutralizador.

Esas dos interpretaciones también son posibles respecto del artículo 15 bis.13 de la Ley 27/2014. La puramente aclaratoria enlaza mejor con la ausencia de regulación en el articulado de la Directiva antiabuso. Sin embargo, no parece que pueda descartarse la de carácter sustantivo. En efecto, de una parte, el lugar apropiado para la función aclaratoria es la exposición de motivos y, de otra, la propia literalidad de la norma, puesta en relación con los apartados precedentes, sintoniza mejor con la interpretación amplia.

Bajo esta interpretación, en el caso de asimetría de instrumento financiero híbrido, procederá denegar la deducción del gasto en sede de la entidad residente en territorio español, excepto si la entidad perceptora del correlativo ingreso disfruta de exención subjetiva. Y lo propio acontecerá en caso de asimetría de entidad híbrida. De esta manera, la exención subjetiva vendría a obturar el mandato concerniente a una asimetría híbrida absolutamente perfeccionada.

De acuerdo con la interpretación precedente, los intereses pagados a una entidad vinculada extranjera que sean calificados como dividendos en sede de la misma no motivarían la no deducción prevista en el artículo 15 bis.1, aun cuando no estuvieren sujetos a inclusión de acuerdo con las normas generales de la imposición sobre los beneficios, si tal entidad disfrutase de exención subjetiva.

Con todo, la digresión precedente es más teórica que práctica, por cuanto el efecto de deducción sin inclusión puede alcanzarse mediante un instrumento financiero que sea calificado en igual forma por las dos jurisdicciones fiscales concernidas. En tal caso no se presenta la asimetría híbrida y, por tanto, huelga toda consideración relativa al alcance del artículo 15 bis.13 de la Ley 27/2014.

## 5.2. Instrumento o contrato financiero sujeto a régimen tributario especial

De acuerdo con el artículo 15 bis.13 de la Ley 27/2014, el mandato relativo a la asimetría de instrumento financiero híbrido no será de aplicación cuando el mismo esté «sujeto a un régimen tributario especial». En términos similares se pronuncia el punto (16) de la exposición de motivos de la Directiva antiabuso.

Al igual que en el supuesto de la exención subjetiva, caben dos interpretaciones, sin que pueda descartarse aquella que concede al precepto una función sustantiva y no puramente aclaratoria.

Para que la asimetría híbrida se configure es necesario que el instrumento financiero genere un gasto deducible en el impuesto sobre sociedades o en el impuesto sobre la renta de no residentes y que el correlativo ingreso no se incluya en sede de la entidad vinculada

extranjera, mediando una calificación diferente. Pues bien, el apartado 13 del artículo 15 bis impedirá la no deducción del gasto correlativo en sede de la entidad residente en territorio español, aun cuando concurrieren todos los elementos determinantes de la asimetría de instrumento financiero híbrido, en los términos del apartado 1 del artículo 15 bis. Obviamente, si no concurrieren todos esos elementos no habría lugar al mandato neutralizador de la asimetría híbrida del apartado 1 del artículo 15 bis y, por ende, tampoco habría lugar al mandato del apartado 13 del artículo 15 bis. ¿A qué instrumento o instrumentos financieros se está refiriendo el artículo 15 bis.13?

El punto (28) de la Directiva antihíbridos indica que «los Estados miembros deben recurrir a las explicaciones y los ejemplos aplicables al informe sobre la acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE como fuente de ilustración o interpretación».

El apartado 100 del informe final de la acción 2 del Proyecto BEPS establece una excepción al mandato de la asimetría híbrida cuando el objetivo de la deducción del gasto sea preservar la neutralidad en sede del pagador y del beneficiario, y añade que las entidades autorizadas a deducir el importe de los dividendos pagados no están afectadas por tal mandato. El apartado 101 propone, como ejemplo, el caso de las instituciones de inversión colectiva en las que los dividendos que distribuyen sean tratados como gastos deducibles con la finalidad de que la interposición de las mismas entre el inversor final y las entidades operativas participadas no genere un exceso de imposición, en tanto que el apartado 102 propone el ejemplo de los fondos de inversión en infraestructuras cuyas rentas son transferidas a los inversores finales bajo la forma de pago de intereses. Sea como dividendo deducible o como interés, en los dos casos se está ante una técnica para evitar el exceso de imposición. En consecuencia, esos gastos no deben dar pie a la configuración de una asimetría híbrida.

Los casos precedentes no se presentan en la legislación fiscal española. Tal vez pudiera hallarse una cierta resonancia en la disposición adicional primera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, a cuyo tenor las remuneraciones de las participaciones preferentes, bajo el cumplimiento de ciertas condiciones, tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles en sede de la entidad emisora y de intereses computables en sede de los inversores finales. Sin embargo, esta regulación no constituye una técnica para evitar el exceso de imposición. Simplemente, establece un régimen fiscal acorde con la naturaleza de pasivo financiero de las participaciones preferentes, evitando así que la consideración como capital de nivel 1 adicional, a los efectos previstos en el Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio (sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito), pudiera llevar a una calificación fiscal impropia.

Si la jurisdicción fiscal de la entidad perceptora de los rendimientos de las participaciones preferentes los calificara como procedentes de la participación en fondos propios y por tal motivo los declarara exentos, el artículo 15 bis.13 no debería impedir la aplicación del

mandato del artículo 15 bis.1, máxime considerando que esos rendimientos disfrutaban de la exención prevista en el artículo 14 f) del TRLIRNR. La misma reflexión cabría en el caso de que la participación preferente fuese emitida por la entidad residente en territorio español, bajo el amparo de una legislación extranjera.

Así las cosas, se hace difícil identificar qué instrumento financiero, determinante de un gasto en sede de una entidad sujeta al impuesto sobre sociedades, pueda entenderse mencionado en el artículo 15 bis.13.

### 5.3. Operaciones vinculadas. Otras diferencias de valoración

Toda diferencia de valoración de una operación vinculada en sede de las dos jurisdicciones fiscales concernidas puede dar lugar a un exceso o, en sentido contrario, a un déficit de imposición, bajo la forma de una deducción sin inclusión de carácter parcial. El exceso de imposición podrá corregirse a través de los procedimientos establecidos al efecto en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición o en el Convenio Europeo de Arbitraje. El déficit de imposición no se corregirá.

Pudiera parecer absurdo que la jurisdicción fiscal perjudicada por la valoración asimétrica la tolere. Sin embargo, ciertas jurisdicciones fiscales han venido utilizando esta técnica para atraer la constitución de sociedades instrumentales.

Así, en los denominados *centros de coordinación*, se valoraban los ingresos derivados de la prestación de servicios financieros internos a través de un porcentaje sobre saldos financieros, a veces fijado mediante un acuerdo administrativo de valoración, mientras que las entidades prestatarias computaban el gasto financiero efectivamente devengado. Estas prácticas están en franco retroceso, bajo el impulso de los foros internacionales que combaten la competencia fiscal perjudicial. La legislación española, fuertemente enraizada en el principio de libre competencia, nunca ha sido palanca para la realización de las mismas, aunque sí ha podido padecer sus efectos indirectos.

Aun cuando objetivamente la diferencia de valoración en una operación vinculada pueda dar lugar a una deducción sin inclusión, es lo cierto que su origen no está en una calificación dispar, de manera tal que no concurre este ingrediente de la asimetría híbrida. Por ello, en el punto (22) de la exposición de motivos de la Directiva anti-híbridos se precisa que «las diferencias de resultados fiscales que sean únicamente atribuibles a diferencia de valor imputado a un pago, también mediante la aplicación de la transferencia de precios, no deben entrar dentro del ámbito de aplicación de las asimetrías híbridas».

Este texto tiene valor puramente aclaratorio. En efecto, las diferencias de valor imputables a las reglas relativas a la determinación de los precios de transferencia no determinan una asimetría híbrida, por cuanto no concurre la calificación diferente. En este sentido, a

diferencia de lo comentado en los epígrafes precedentes, parece pertinente sostener que el apartado 13 del artículo 15 bis tenga exclusivamente un valor puramente aclaratorio.

Sin embargo, una diferencia en la valoración realizada en las jurisdicciones fiscales afectadas puede dar lugar, en el contexto de la relación socio-sociedad, a una asimetría híbrida, precisamente porque podrá producirse por tal causa un efecto de deducción sin inclusión asociado a la calificación diferente de la renta subyacente. Así, si la jurisdicción fiscal de la entidad que recibe un servicio de su filial extranjera por precio inferior al de mercado computa un gasto (diferencia entre el valor de mercado y el valor pactado) y un correlativo ingreso (diferencia entre el valor de mercado y el valor pactado) que reputa exento en cuanto calificado como dividendo, en tanto que la jurisdicción de la filial no computa el correlativo ingreso, se produce una asimetría híbrida bajo una forma análoga a la deducción sin inclusión derivada de que la jurisdicción fiscal de la entidad matriz califica la diferencia de valor como ingreso asimilable al dividendo en tanto que la de la entidad filial no reconoce esa diferencia como renta obtenida y distribuida.

En el caso propuesto, el artículo 18 de la Ley 27/2014 habilitaría la práctica de un ajuste positivo en sede de la entidad filial residente en territorio español, de manera que, por esta vía, quedaría neutralizado el efecto de deducción sin inclusión. Del mismo modo, ese artículo habilitaría el reconocimiento de un gasto en sede de la entidad matriz residente en territorio español balanceado por un ingreso conceptuado como dividendo exento, en los términos del artículo 21.1 de la Ley 27/2014. Si, en el segundo caso, la jurisdicción fiscal de la entidad filial rehúsa el ajuste positivo, se producirá una asimetría híbrida. España podría neutralizarla gravando plenamente el ingreso. No es claro si el artículo 15 bis.13 lo impediría.

La asimetría en resultados también puede derivarse de cualesquiera otras normas de valoración. Tampoco estas asimetrías caen bajo el campo de aplicación de la Directiva anti-abuso y, por tanto, tampoco bajo las previsiones del artículo 15 bis.

Bien se comprende que, en ciertos casos, podrá ser complejo distinguir si el efecto asimétrico deriva de una calificación o de una valoración.

## 6. Modificación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros

El aparatado dos del artículo primero del Real Decreto-Ley 4/2021 ha dado nueva redacción al artículo 16.1 de la Ley 27/2014, al objeto de excluir de la consideración de gastos financieros a aquellos que resulten ser fiscalmente no deducibles en virtud de lo previsto en el artículo 15 bis. De esta manera, estos gastos financieros no serán tomados en consideración a los efectos de calcular la limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

## 7. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y la Directiva antiabuso

### 7.1. La relación entre los convenios y el Derecho de la Unión Europea

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Derecho de la Unión prevalece sobre los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, incluso los celebrados con Estados terceros.

En la Sentencia de 21 de septiembre de 1999 (asunto C-307/97 –NFJ008298–), Saint-Gobain, el Gobierno alemán alegó que «la celebración de convenios bilaterales con un país tercero no forma parte del ámbito de competencia comunitario» (párrafo 55), pero el tribunal de justicia replicó que si bien «los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal» (párrafo 57) «... no pueden, sin embargo, dejar de cumplir las normas comunitarias», puesto que «si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario» (párrafo 58).

Así pues, los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, tanto los celebrados con Estados miembros como con Estados terceros, cederán ante las normas de derecho comunitario, sea originario o derivado. Consecuentemente, también ante las normas internas que sean transposición de normas comunitarias.

No obstante, debe recordarse que el artículo 351 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 307 Tratado Constitutivo de la Unión Europea) establece que «las disposiciones de los Tratados no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados, con anterioridad al 1 de enero de 1958 o, para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra», sin perjuicio de que, en caso de incompatibilidad, el Estado miembro afectado deba recurrir a los medios apropiados para eliminarla (Falcón y Tella, 2016, capítulo 3, p. 112).

En virtud de este precepto, los convenios existentes en el momento de la adhesión de España, 12 de junio de 1985 con efectos de 1 de enero de 1986, no quedan afectados por la regla general de preferencia del Derecho de la Unión Europea.

El punto (11) de la exposición de motivos de la Directiva antihíbridos afirma que «cualquier ajuste que sea necesario efectuar con arreglo a la presente Directiva no debe en principio afectar a la atribución de los derechos de imposición entre jurisdicciones establecidos en virtud de un tratado de doble imposición».

La Directiva antiabuso no tiene por objeto distribuir los derechos de imposición entre los Estados miembros o entre estos y los Estados terceros, de manera tal que, en principio, no incide sobre la materia propia de los convenios. Este es el sentido que debe darse al punto (11) de la exposición de motivos de la Directiva antihíbridos.

¿Puede interpretarse aquel párrafo en el sentido de que las previsiones de la Directiva no se aplicarán cuando un convenio para evitar la doble imposición contribuya a la configuración de una asimetría híbrida? Por ejemplo, cuando un convenio establezca la exención de un dividendo sin excluirla aun cuando, precisamente, ese dividendo hubiere motivado una deducción, mediando una calificación diferente.

No parece que esa interpretación sea apropiada por cuanto implica burlar un objetivo de la Directiva antiabuso, esto es, neutralizar el efecto de la asimetría híbrida de deducción sin ingreso.

## 7.2. Los juros brasileños

En este punto, vendrá a la mente el caso de las rentas derivadas de los *juros brasileños*.

Según las Sentencias del TS de 16 de marzo (rec. núm. 1130/2014 –NFJ062303–) y de 15 de diciembre (rec. núm. 3949/2015 –NFJ065187–) de 2016, tales rentas «proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones», de manera tal que «resultan incluíbles en el concepto de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el mencionado artículo 21 TRLIS», aun cuando, de acuerdo con la legislación fiscal brasileña, su importe era, a la sazón, fiscalmente deducible para determinar la base imponible de la imposición sobre el beneficio de la entidad pagadora.

Tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, las Consultas de la Dirección General de Tributos V2960/2016 (NFC060774) y V2962/2016 (NFC060665), ambas de 27 de junio, llegaron a la conclusión de que:

[...] la remuneración percibida de los JSCP no tendrá derecho a la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, por cuanto su distribución genera un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora, debiendo, por tanto, integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

¿Procedería la exención con fundamento en el artículo 23.3 del convenio hispano-brasileño para eliminar la doble imposición, a cuyo tenor «cuando un residente de España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos?».

Puesto que el citado artículo regula los «métodos para eliminar la doble imposición», ha de entenderse que el presupuesto de la exención es la tributación del beneficio del que el dividendo procede, lo que no ocurre en el caso de los *juros*, habida cuenta de que su importe minora la base imponible.

Sin embargo, para rechazar la exención, no sería válido el argumento de la preferencia del Derecho de la Unión Europea respecto de los convenios, en cuya virtud habría de aplicarse la exclusión de la exención para evitar la deducción sin inclusión en los términos del penúltimo párrafo el artículo 21.1 de la Ley 27/2014, puesto que el convenio hispano-brasileño es anterior a la adhesión de España a las entonces Comunidades Europeas.

### 7.3. Establecimiento permanente no computado

Tratándose de la asimetría híbrida relativa a las rentas de un establecimiento permanente no computado, el artículo 9.5 de la Directiva antiabuso establece que el ajuste no se aplicará cuando «el Estado miembro esté obligado a aplicar una exención a la renta en virtud de un tratado de doble imposición firmado por el Estado con un tercer país».

El ajuste no se practicará porque así lo prevé la propia Directiva antiabuso, pero no porque el convenio prevalezca sobre la misma.

Como se ha comentado anteriormente, esta regla no ha sido transpuesta. No obstante, si acaso existiera un convenio con un Estado tercero que obligara a la exención de una renta relativa a un establecimiento permanente no computado, la misma sería aplicable en virtud de lo previsto en el artículo 3 de la Ley 27/2014.

Sin embargo tal supuesto no es fácil que acontezca. En efecto, la exención de rentas que no han sido gravadas en la fuente implica una desimposición adversa al espíritu y finalidad de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. En este sentido se pronuncia el artículo 6.1 de la Convención Multilateral, recogiendo el criterio del informe final de la acción 6 del Proyecto BEPS, a cuyo tenor los convenios bilaterales están concebidos para eliminar la doble imposición, «sin crear oportunidades para la no imposición o la imposición reducida mediante evasión o elusión».

## 8. Gestión de las asimetrías híbridas

Recae sobre el contribuyente la obligación de identificar las asimetrías híbridas y aplicar el mandato correspondiente, concretado, salvo ciertas especialidades, en la no deducción de un gasto contable o en la no aplicación de la exención de los artículos 21 y 22 de la Ley 27/2014.

Las asimetrías híbridas asociadas a un mecanismo estructurado, en cuanto inapelablemente buscadas, son perfectamente conocidas por el contribuyente. Respecto de las

asimetrías híbridas que se producen en el contexto de operaciones entre entidades vinculadas, la documentación relativa a esas operaciones, en el sentido del artículo 18.3 de la Ley 27/2014, desarrollado por los artículos 15 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, permitirá una primera información.

A partir de ahí habrá de examinarse si alguna o algunas de las operaciones vinculadas provocan el efecto de las asimetrías híbridas, esto es, la deducción sin inclusión, la doble deducción o la generación de un crédito fiscal múltiple. Las más delicadas serán las de carácter financiero seguidas de las relativas a la prestación de servicios.

En este punto, el contribuyente habrá de acceder a la documentación contable y fiscal de la entidad vinculada. Cuando el contribuyente sea la entidad matriz del grupo, esa documentación estará a su disposición, en el contexto de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. En otro caso, habrá de solicitarla expresamente a la entidad matriz del grupo.

Constatado el efecto propio de la asimetría híbrida, procederá analizar si el mismo deriva de una calificación diferente, esto es, de un tratamiento dispar en las dos jurisdicciones fiscales concernidas en los supuestos y términos previstos en el artículo 15 bis de la Ley 27/2014. Seguramente este sea el aspecto más complejo, por cuanto para su correcta ejecución se requiere el conocimiento de la legislación fiscal extranjera.

Corresponde al contribuyente realizar un análisis similar al precedente y a la Administración tributaria efectuar la comprobación pertinente, generalmente en el seno del procedimiento de inspección tributaria.

La Administración tributaria deberá denegar la deducción del gasto, o la exención del ingreso, bajo la prueba de la existencia de los elementos determinantes de la asimetría híbrida, en particular, la calificación diferente, a cuyo efecto podrá examinar «los documentos, justificantes, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria», los cuales deberán ser facilitados por el contribuyente en los términos previstos en el artículo 171 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.

No existe ninguna obligación de información específica, a diferencia de lo que acontece en relación con las operaciones vinculadas, ni de presentar documentación adicional relativa a la entidad extranjera, a diferencia de lo establecido en la regulación sobre la transparencia fiscal internacional. Es fácil intuir que la colaboración de la jurisdicción fiscal de la residencia de la entidad vinculada concernida revestirá gran importancia.

## 9. Reflexión final

Las asimetrías híbridas constituyen una técnica sofisticada de la denominada *planificación fiscal agresiva*, en particular cuando discurren a través del mecanismo estructurado, si bien en ciertos casos aparecen inopinadamente.

Algunas asimetrías híbridas ya estaban neutralizadas previamente a la transposición de la Directiva antiabuso, en razón a lo previsto en los artículos 21.1 y 15 j) de la Ley 27/2014, o bien fueron combatidas, con mayor o menor fundamento a tenor de las sentencias de los tribunales de justicia, mediante las normas antiabuso de carácter general.

La transposición operada por el Real Decreto-Ley 4/2021, técnicamente muy estimable habida cuenta de la textura de la materia regulada, abre un nuevo panorama. La lectura de sus preceptos deja un sabor agrí dulce.

Es muy lamentable la explotación de las divergencias de calificación con fines fiscales, por cuanto reduce injustificadamente la tributación de las entidades que se libran a ella, generalmente pertenecientes a grupos con proyección multinacional. Frustrar esa explotación es un valor positivo, no desdeñable. Si embargo, algunos de sus mandatos tal vez puedan determinar aumentos de tributación que, aunque neutrales en el conjunto del grupo de empresas, infrinjan la capacidad económica de las entidades afectadas. La Directiva antiabuso no ha dejado resquicio para evitar este efecto.

La tipificación de las asimetrías híbridas, aun cuando pueda generar ciertas dudas interpretativas derivadas de la complejidad de la materia, traerá mayor seguridad jurídica, en cuanto delimita el campo de la desimposición que trae causa de la calificación fiscal diferente. Sin embargo, podría generar la impresión, errónea, de que más allá de sus límites, se abre un espacio inmune a las normas antiabuso de carácter general.

## Referencias bibliográficas

- Calderón Carrero, J. M. (2013). La estrategia europea de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 363, 5-40.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2019). *Derecho Tributario de la Unión Europea*. Wolters Kluwer.
- Calvo Ortega, R. (2004). *La Nueva Ley General Tributaria*. Civitas.
- Falcón y Tella, R. (2016). El derecho fiscal europeo. En Ignacio Corral Guadaño, *Manual de Fiscalidad Internacional* (capítulo 3, p. 112). Escuela de Hacienda Pública. Volumen I.
- López Ribas, Silvia. (2014). Plan BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos. *Carta tributaria*, 11, 3-17.
- OECD. (2015). Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 -2015 Final Report. OECD/G20 Base



Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.

OECD. (2017). Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action

2: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.





# Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2020, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

**Palabras clave:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea; IVA; jurisprudencia.

Fecha de entrada: 03-05-2021 / Fecha de aceptación: 14-06-2021

**Cómo citar:** Bas Soria, J. (2021). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 97-134.



# ECJ Case Law on VAT in 2020 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

## Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application. This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2020 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

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

**Citation:** Bas Soria, J. (2021). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 97-134.





## Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Reglas de localización del hecho imponible
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Sujeto pasivo
7. Tipo de gravamen
8. Deducciones
9. Devoluciones



## 1. Introducción

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

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

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

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera

de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

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

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

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

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado

CEE (actualmente, art. 260 TFUE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al estado infractor, sobre la base de la propuesta de la Comisión.

Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, a nivel comunitario, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva Refundida).

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

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2020.

## 2. Hecho imponible

En la Sentencia de 11 de marzo de 2020, asunto C-94/19 (NFJ076735), San Domenico Vetraria SpA, se plantea la sujeción al IVA de una cesión de personal efectuada entre una filial y su matriz, en la que se traslada a un directivo, asumiendo la entidad que lo recibe, la obligación de reembolsar exclusivamente el importe de los gastos por el trabajador desplazado.

De acuerdo con la normativa nacional italiana, no se considera que se realice una operación a efectos de IVA por las transferencias temporales o los desplazamientos de personal respecto de los cuales solo se abone el reembolso del coste correspondiente. Se solicita del TJUE que declare si dicha norma es compatible con la normativa comunitaria y, particularmente, con el principio de neutralidad fiscal.

Señala el tribunal que las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. Implica este concepto que existe una prestación de servicios «a título oneroso» cuando entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Debe existir, por tanto, un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido, lo que existe cuando las dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, que una de ellas se realiza únicamente si la otra también se realiza, de forma recíproca.

Añade además, desestimando la argumentación de la Comisión, que no desvirtúan estas consideraciones el hecho de que no se estipulase una remuneración superior a los costes incurridos, pues la contraprestación puede ser superior, igual o inferior al coste del servicio.

Concluye el tribunal que resulta contraria a la normativa comunitaria la disposición nacional en virtud de la cual no se consideran relevantes a efectos del IVA las transferencias temporales o los desplazamientos de personal de una sociedad matriz a su filial realizados contra el mero reembolso de los costes correspondientes, siempre que los importes abonados por la filial a su sociedad matriz, por una parte, y tales transferencias temporales o desplazamientos, por otra, se condicionen mutuamente.

Aunque no cabe extraer una incidencia directa en nuestro Derecho de este pronunciamiento, en la medida en que no existe una disposición como la controvertida, resulta importante este pronunciamiento como criterio que ilumina sobre el alcance del artículo 4.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que establece la sujeción al impuesto de las operaciones realizadas, independientemente del resultado obtenido en las mismas, al haber recordado el TJUE que la existencia de contraprestación es independiente de la obtención de beneficios.

En la Sentencia de 23 de abril de 2020, asunto C-401/18 (NFJ077411), *Herst*, se plantea la interpretación del concepto transmisión del poder de disposición y su aplicación en un caso de transporte intracomunitario único, con existencia de varias entregas.

*Herst* es una sociedad establecida en la República Checa que desarrolla su actividad en el sector del transporte por carretera. También es propietaria de una serie de estaciones de servicio de distribución de combustible. La entidad había efectuado, por sus propios medios y a su cargo, el transporte de combustible en régimen suspensivo de impuestos especiales desde varios Estados miembros con destino a la República Checa. Al término de una cadena de operaciones de compra y de reventa sucesivas entre varios empresarios establecidos en la República Checa, el adquirente final del combustible era la propia empresa *Herst*, que había transportado el combustible. *Herst* no percibía remuneración alguna por el transporte del combustible, pero obtenía un margen comercial, constituido por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de dicho combustible. Las condiciones comerciales determinaban que, desde el inicio del transporte, *Herst* solo sería jurídicamente propietaria del combustible una vez que este fuera despachado a libre práctica en la República Checa.

*Herst* consideró que las adquisiciones de combustible que había realizado en la República Checa constituían adquisiciones internas; sin embargo, la Administración tributaria consideró que se trataba de adquisiciones intracomunitarias.

El órgano jurisdiccional que remite la cuestión estima que, aunque *Herst* ejercía el control sobre el combustible mientras lo transportaba, no tenía, en cambio, la facultad de disponer sobre él como propietario, en el sentido ofrecido para este concepto por la jurisprudencia

del Tribunal de Justicia, antes del momento en que, tras su transferencia, el combustible se despachó a libre práctica en la República Checa. Hasta ese momento, Herst no podía entregar el combustible a una persona distinta de la designada como destinataria en los documentos adjuntos.

El TJUE, en su fallo, recuerda que la transmisión del poder de disposición de un bien corporal como propietario significa que la parte a la que se ha transmitido dicho poder tiene la posibilidad de adoptar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica del bien, entre ellas, en particular, la decisión de venderlo. De acuerdo con los términos en los que se ha remitido la cuestión, considera que resulta probable que se hayan producido varias transmisiones sucesivas del poder de disposición sobre el bien como propietario.

Para determinar, a partir de este criterio, si la operación debe considerarse como operación interior o como adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), el TJUE recuerda su doctrina sobre las operaciones en cadena, para determinar a qué adquisición de la cadena debe imputarse el transporte intracomunitario único y que, por tanto, es la única que debe calificarse de adquisición intracomunitaria.

Añade que la circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario.

Se añade en esta sentencia una cuestión interpretativa bastante interesante. Plantea el órgano que remite la cuestión que la transposición de la Directiva del IVA en su país, en este punto, es dudosa, por lo que el Derecho checo impone que se haga la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*.

El TJUE destaca que la interpretación que este hace, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 del TFUE, de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde la fecha de su entrada en vigor. Por ello, la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva la petición de interpretación.

No se ve limitado este criterio por un principio constitucional de derecho nacional, ya que equivaldría en realidad a limitar los efectos en el tiempo de la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia de las disposiciones del Derecho de la Unión.

La primera parte de esta sentencia, esto es, la relativa a la imputación del transporte a una de las entregas sucesivas de un bien, era una cuestión de notable interés, como pode-

mos deducir por los reiterados pronunciamientos que ha tenido que emitir el TJUE en los últimos años. No obstante, ha quedado superada por la disposición incluida en la Directiva «Quick fixes» y transpuesta en la regla de operaciones en cadena incorporada en nuestro Derecho en el artículo 68 de la LIVA.

La segunda cuestión, a pesar de no tener un principio constitucional similar al planteado, aclara la necesidad de aplicar en todo caso las interpretaciones del TJUE a todas las operaciones, anteriores o posteriores a la misma, por ser aclaratorias del Derecho vigente, como se ha ocupado de destacar el propio tribunal.

En la Sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19 (NFJ078710), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, se plantea en relación con los mismos hechos, por una parte, el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas, y, por otra, la posible existencia de una operación sujeta al impuesto, sea como entrega de bienes, sea como autoconsumo.

El supuesto planteado es el de una empresa que explotaba una cantera de piedra. Para prorrogar su concesión se requirió por la Administración la realización de unas obras de ampliación de la carretera que llevaba hasta la cantera, carretera que es de uso público y gratuito, tanto por los camiones que van a la cantera, como por parte del público.

Se cuestiona ante el tribunal, en primer lugar, si la empresa tiene el derecho a deducir el IVA soportado en la ampliación de la carretera. Contesta el tribunal que indudablemente la ampliación era una condición para el ejercicio de la actividad y que se utiliza en la misma, por lo que hay una relación directa entre esas cuotas soportadas y la actividad; y, en consecuencia, se puede deducir el impuesto soportado.

Se cuestiona, en segundo lugar, si se puede considerar que la entidad ha realizado una entrega de las obras de ampliación, de la que sería su contraprestación la renovación de la concesión. En este caso, el tribunal contesta que no existe una relación directa entre la entrega de las obras de ampliación de la carretera y la concesión que impide considerar que este permiso sea la contraprestación por las obras de ampliación entregadas.

Finalmente se suscita si, ante las respuestas anteriores, puede considerarse que existe un autoconsumo por la entrega de las obras de forma gratuita al municipio. También descarta esta posibilidad el TJUE, destacando que las obras de ampliación benefician a la empresa y tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica, que genera operaciones gravadas, y que el coste de las obras de ampliación de la carretera forma parte de los elementos del coste de las operaciones de la demandante.

Esta resolución es de una indudable trascendencia para acotar el alcance de las operaciones realizadas a título gratuito y fuera del ejercicio normal de la actividad de gastos asumidos en favor de tercero como condición al ejercicio de la actividad.

### 3. Reglas de localización del hecho imponible

En la Sentencia de 7 de mayo de 2020, asunto C-547/18 (NFJ077516), Dong Yang Electronics, se examina la existencia de un establecimiento permanente a efectos de IVA en un Estado miembro, referida en particular a lo que generalmente se conoce como establecimiento permanente en sede de la filial.

Dong Yang, entidad establecida en Polonia, suscribió un contrato de prestación de servicios con una entidad residente en un país tercero, LG Corea, para realizar el montaje de tarjetas de circuitos impresos con materiales y componentes que eran propiedad de LG Corea.

Los materiales y los componentes necesarios para completar las PCB se despachaban en aduana y se entregaban posteriormente a Dong Yang por una filial de LG Corea residente en Polonia, LG Polonia. Dong Yang enviaba las tarjetas montadas a LG Polonia, la cual, con base en un contrato con LG Corea, las utilizaba para producir módulos TFT LCD. Estos módulos, que eran propiedad de LG Corea, se entregaban a otra sociedad, LG Alemania.

LG Polonia dispone de medios de producción propios. Dicha sociedad y LG Corea tienen distintos números de IVA.

Dong Yang facturó los servicios de montaje a LG Corea, considerándolos no sujetos al IVA en territorio polaco por aplicación de la regla general de localización de los servicios. LG Corea aseguró a Dong Yang que no disponía de un establecimiento permanente en Polonia y que no tenía empleados ni poseía inmuebles o equipos técnicos en territorio polaco.

La Administración tributaria polaca consideró que LG Polonia constituía un establecimiento permanente de LG Corea, ya que a través de los vínculos contractuales que había establecido, LG Corea utilizaba LG Polonia como su propio establecimiento. En consecuencia, y por aplicación de la misma regla general de localización, se consideraba que los servicios de Dong Yang se localizaban en Polonia y estaban sujetos al impuesto.

Contra la resolución que apreciaba estas circunstancias se planteó la correspondiente impugnación, en el curso de la cual se suscita la cuestión prejudicial que ahora examinamos.

El tribunal somete dos cuestiones. La primera, aunque formalmente de muy escaso alcance, ya que se limita a plantear si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia, queda ampliada en la resolución de remisión en la que se plantea en qué condiciones la filial que posee, en territorio polaco, una sociedad establecida en un tercer Estado podría ser considerada como un establecimiento permanente a efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios. Lamentablemente, como veremos, el TJUE se limita a la cuestión estricta planteada y no responde a esta ampliación de la pregunta.

La segunda cuestión, con una evidente trascendencia práctica, toma en consideración el artículo 22 del Reglamento de Ejecución y la obligación que el mismo impone al prestador de un servicio de identificar si el establecimiento permanente destinatario de los servicios es el que se le ha comunicado por el destinatario de los mismos, planteándose si el prestador de servicios debe tomar en consideración las relaciones contractuales que puedan existir entre la sociedad matriz con sede fuera de la Unión y la filial y que pueden determinar la existencia de un establecimiento permanente.

En un fallo sencillo, el Tribunal de Justicia examina las dos cuestiones.

En primer lugar, refiere el concepto del establecimiento permanente recogido en el Reglamento de Ejecución, y que lo define como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

A la hora de establecer la posible existencia de un establecimiento permanente en sede de una filial, el tribunal constata, por una parte, que no puede depender únicamente del régimen jurídico de la sociedad filial (ya que, evidentemente, constituye un sujeto dotado de personalidad jurídica y, por tanto, gravado de forma autónoma) y, por otra parte, que debe atenderse a la realidad económica y mercantil de la actividad y examinarla a luz del Reglamento de Ejecución para determinar si pudiera existir un establecimiento permanente.

La conclusión del tribunal, como ya hemos dicho, se limita a destacar que no puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro del mero hecho de que una sociedad establecida en un tercer Estado posea una filial en el Estado miembro en cuestión.

En cuanto a la segunda cuestión, destaca el tribunal que el artículo 22 del Reglamento de Ejecución establece una serie de criterios a los que tiene que atender el prestador de servicios para identificar el establecimiento permanente del cliente destinatario del servicio. Entre estos no se encuentra, evidentemente, el examen de las relaciones contractuales entre una sociedad domiciliada en un tercer Estado y su filial domiciliada en un Estado miembro para determinar si la primera dispone de establecimiento permanente en ese Estado miembro.

Esta sentencia trata uno de los supuestos más complejos de identificación de un establecimiento permanente, el establecimiento permanente en sede de una filial o de un agente dependiente. La solución que se ofrece hubiera sido mucho más práctica si, como solicitaba el tribunal remitente, hubiera dado unos criterios o líneas básicas para la identificación de este tipo de establecimiento permanente. Ciertamente es que se trata de una cuestión muy compleja, que exige la valoración de hechos concretos que difieren de un caso a otro y para los que difícilmente puede formularse un criterio general; pero no es menos cierto que la respuesta dada poca luz ofrece.

En la Sentencia de 18 de junio de 2020, asunto C-276/18 (NFJ078069), *KrakVet*, se examina el alcance de la regla de localización de las conocidas como «ventas a distancia».

Se plantea el supuesto de una empresa polaca, sin establecimiento permanente fuera de Polonia, que realizaba ventas a través de una página web a particulares en Hungría. Las mercancías vendidas podían ser remitidas por un transportista recomendado por la empresa vendedora, o bien podían ser retiradas por el adquirente en sus almacenes o por cualquier otro transportista que el adquirente quisiera contratar.

La primera cuestión que se plantea es si, en esas condiciones, se puede considerar que es aplicable la regla de ventas a distancia, particularmente si puede considerarse que los bienes son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta.

Señala el tribunal que se cumple esta condición si es el proveedor, y no el adquirente, quien toma efectivamente las decisiones que determinan el modo en que estos bienes deben ser expedidos o transportados, siendo su papel preponderante tanto en la iniciativa como en la organización de las etapas esenciales del transporte.

Añade, además, determinadas circunstancias que deben tomarse en consideración para determinar si asume dicha posición. Así, por ejemplo, se destaca que, aunque ofrezca retirar las mercancías de sus almacenes, si está establecido en Polonia y está ofertando los bienes en el mercado de otro país de la Unión, es lógico pensar que va a existir ese transporte. Además, si aun siendo el contrato de transporte un contrato separado, el vendedor ofrece opciones limitadas o una sola de transporte y con ocasión de la compra se puede confirmar esta, también es otro elemento para tomar en cuenta para afirmar la existencia de una venta a distancia.

Así las cosas el TJUE concluye que, si bien debe verificar estos extremos el órgano que remite la cuestión, los términos de la remisión permiten suponer que efectivamente se trata de una venta a distancia.

Por otro lado, ante las dudas sobre su régimen fiscal, *KrakVet* solicitó a la Administración tributaria polaca que identificara el lugar de realización de las operaciones; entendiendo esta que se situaba en Polonia y que debía pagar el IVA en ese Estado miembro. Plantea el órgano jurisdiccional remitente si la Administración húngara puede unilateralmente exigir el IVA cuando ya ha sido ingresado en otro Estado miembro.

El tribunal analiza la normativa comunitaria y concluye que, efectivamente, las reglas de localización deben aplicarse correctamente, independientemente de la decisión de otro Estado miembro, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos percibidos en infracción del derecho comunitario.

Se plantea en último lugar si cabe entender que existe un supuesto de fraude o abuso en este caso por el hecho de que el transportista se encuentre vinculado con la sociedad

vendedora. El tribunal señala que por ello parece que esa sociedad de transporte ejercía una actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo, no apreciando abuso o fraude alguno.

Interesante sentencia es esta, en primer lugar, para aclarar cuándo cabe atribuir al vendedor la expedición, elemento necesario para que exista una venta a distancia. Pero también para recordar el carácter preponderante del derecho comunitario y su interpretación por el TJUE, incluso en los casos en los que existan decisiones adoptadas por un Estado miembro que sean contradictorias con la interpretación uniforme que realiza el tribunal.

En la Sentencia de 2 de julio de 2020, asunto C-215/19 (NFJ078186), A Oy, se plantea la regla de localización aplicable a una prestación de servicios de alojamiento de equipos informáticos en un centro de datos, en particular, si cabe considerar que se trata de un servicio de arrendamiento de un inmueble o un servicio vinculado con un inmueble.

Los servicios en cuestión incluyen el suministro de un armario *rack* equipado con una puerta que puede bloquearse, de la electricidad y de los servicios destinados a garantizar la utilización de los servidores en condiciones óptimas, como el control de la temperatura y de la humedad, la refrigeración, el control de las interrupciones de la alimentación eléctrica, detectores de humo para el caso de eventuales incendios dentro de los armarios *rack* y un control de acceso electrónico. Además, la sociedad propietaria del inmueble garantiza la gestión de la limpieza general y la reposición de las bombillas eléctricas. Los armarios *rack* están atornillados al suelo en un inmueble. Los usuarios colocan a continuación en ellos sus equipos, que también se atornillan a esos armarios *rack*, de los que pueden desatornillarse en pocos minutos.

Según la resolución de remisión el TJUE considera que los distintos elementos de la prestación forman una prestación única en cuyo marco la puesta a disposición de los armarios *rack* constituye la prestación principal, considerándose las restantes prestaciones como accesorias.

En cuanto a la calificación de la prestación como arrendamiento de inmuebles, recuerda el tribunal que según su doctrina el arrendamiento es una actividad relativamente pasiva, que no genera un valor añadido importante, que debe distinguirse de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en la ejecución de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien. En el caso controvertido, el prestador de los servicios no se limita a poner a disposición pasiva de sus clientes una superficie o un emplazamiento garantizándoles el derecho a usarlos como si fueran sus propietarios; en particular, nada indica que los clientes tengan derecho a controlar o a restringir el acceso a la parte del inmueble en la que se han instalado los armarios *rack*. Tampoco califica los armarios *rack* como bienes inmuebles, ya que ni forman parte de un inmueble, ni están unidos de forma permanente, ya que están simplemente atornillados al suelo y pueden ser desplazados sin destrucción o modificación del inmue-

ble, por lo que no pueden ser tratados como bienes inmuebles. En consecuencia, se considera que estos servicios no constituyen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles.

En cuanto a su calificación como servicios vinculados con bienes inmuebles, subraya el tribunal que, para ello, una prestación debe estar vinculada a un inmueble expresamente determinado y tener por objeto el propio bien inmueble, como cuando un bien inmueble determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de esta, lo que ocurre cuando dicho bien es un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los servicios prestados o cuando dichos servicios se destinen al mismo. En el caso controvertido, afirma el TJUE, los destinatarios no disponen de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble en el que se han instalado los armarios *rack*, por lo que no constituyen servicios vinculados a bienes inmuebles tampoco.

Resulta destacable esta sentencia para nuestro país, ya que siempre se ha mantenido una interpretación amplia de la regla de los servicios relacionados con inmuebles. Tras la introducción del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución, con efectos 1 de enero de 2017, parecía que dicha interpretación amplia era recibida en el marco comunitario también. Esta sentencia del TJUE, sin duda, muestra que la interpretación de esta regla debe hacerse dentro del amplio contorno que dibuja la normativa, pero no de una forma especialmente ampliada.

## 4. Exenciones

En la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C48/19 (NFJ076620), X-GmbH, se plantea la posible aplicación de la exención aplicable a los servicios sanitarios a un servicio de consultas telefónicas sobre diferentes temas relativos a la salud, y programas de acompañamiento, por teléfono, de pacientes aquejados de enfermedades crónicas o de larga duración, basados en una evaluación asistida por ordenador, mediante un cuestionario concreto que les permitía determinar el contexto médico al que podía vincularse la situación del cliente, y a continuación asesoraban a este último sobre su situación terapéutica, dándole explicaciones relativas a los diagnósticos y a las terapias posibles o, incluso, proponiéndole cambios de hábitos o de tratamiento.

El artículo 132 de la Directiva Refundida contempla la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate. El tribunal, en su fallo, examina los dos elementos sobre los que pivota esa exención: por un lado, constituir una asistencia a personas físicas y, por otro, realizarse en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

En cuanto al concepto de asistencia sanitaria, señala el tribunal que, según reiterada jurisprudencia, comprende las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.

Aunque remite esta cuestión al tribunal de instancia, señala que explicar los diagnósticos y las terapias posibles así como en proponer modificaciones de los tratamientos seguidos, toda vez que permiten a la persona interesada comprender su situación desde el punto de vista médico y, en su caso, actuar en consecuencia, en particular tomando o no determinado medicamento, pueden tener una finalidad terapéutica y, por ello, estar comprendidas en el concepto de «asistencia a personas físicas». No es obstáculo para esta interpretación la falta de prescripción médica previa a la consulta telefónica o de tratamiento médico concreto posterior a ella.

En cuanto a la segunda cuestión, explica el tribunal que, según la resolución de remisión del Tribunal de instancia, la asistencia a personas físicas telefónica se puede prestar por médicos, enfermeros y auxiliares médicos sometidos a determinados requisitos de cualificación profesional; planteándose si estos requisitos deben ser superiores por la prestación telefónica del servicio.

Recuerda a este respecto el tribunal que la definición de las profesiones médicas y sanitarias a las que se condiciona la exención debe realizarse por el Estado miembro de que se trate, pero sometido a determinados límites, particularmente, la finalidad de la exigencia contenida en la directiva, que es la exigencia de un nivel de calidad suficiente en el servicio exento, pero sin que el concepto de profesional sanitario deba interpretarse restrictivamente; y el respeto al principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

La conclusión es que no deben exigirse requisitos adicionales para calificar al profesional como sanitario por la prestación telefónica del servicio.

No parece que esta sentencia vaya a generar exigencias adicionales en nuestro ordenamiento. En la Consulta V0135/2018, de 25 de enero (NFC067762), la Dirección General de Tributos (DGT) ha examinado la posible aplicación de la exención a servicios de asistencia telefónica similares a los que son objeto de consulta, que señala:

Los servicios objeto de consulta de atención telefónica, seguimiento y monitorización de su adherencia al tratamiento médico prescrito, y recomendaciones sobre pautas relacionadas con hábitos de vida saludables, prestados a enfermos crónicos y convalecientes tienen la consideración de servicios de asistencia sanitaria y se prestan por un profesional médico o sanitario, según el artículo 20, apartado uno, número 3.º de la Ley 37/1992. Por tanto, dichas prestaciones de servicios están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. La exención será de aplicación tanto si se presta directamente al destinatario del servicio como si se presta a una entidad sanitaria o aseguradora que a su vez lo presta a sus asegurados o pacientes.

En la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C-211/18 (NFJ076629), Idealmed III - Serviços de Saúde SA, se plantea también el contenido y alcance de las exenciones sani-

tarias, particularmente en este caso, el de una sociedad que gestiona y explota, con fines lucrativos, cinco establecimientos sanitarios en los que se prestan servicios médicos, de enfermería, de diagnóstico, de análisis clínicos y de fisioterapia.

Se refiere este caso a una situación particular del Derecho portugués, que permitía renunciar a la exención y aplicar el régimen general del IVA a las entidades privadas que operan al margen del sistema nacional de salud.

En la comprobación de la situación tributaria de la entidad se constató que, aunque había renunciado a la exención, la misma celebró acuerdos y convenios con las autoridades públicas, que preveían la prestación de servicios de asistencia sanitaria a precios establecidos de antemano, por lo que no podía renunciar a dicha exención y debía considerar sus servicios exentos. La consecuencia de ello era la pérdida del derecho a la deducción del IVA soportado.

Se plantea a partir de estos hechos si resulta obligatoria la exención, constatando el tribunal que tales servicios de asistencia sanitaria, proporcionados por un establecimiento hospitalario privado, que son de interés general, se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de derecho público, deben aplicar la exención; y que para determinar la comparabilidad de los servicios las autoridades competentes de un Estado miembro pueden tomar en consideración el hecho de que esos servicios se proporcionen en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas de ese Estado miembro, a precios fijados por esos convenios, y que el coste de tales servicios sea asumido en parte por las instituciones de seguridad social del referido Estado miembro.

En la Sentencia de 2 de julio de 2020, asunto C-231/19 (NFJ078189), BlackRock Investment Management, se cuestiona el alcance de la exención en los servicios de gestión de fondos de inversión.

BlackRock es una entidad británica que gestiona fondos comunes de inversión y otros fondos, si bien los primeros no representan la mayoría de los fondos gestionados ni en cuanto al número ni en cuanto al valor de los activos gestionados. Para la gestión de todos estos fondos utiliza una prestación de servicios de una entidad de su grupo mercantil, constituida por una plataforma informática con una combinación de material informático, programas informáticos e intervención humana. Este servicio es una prestación única, independientemente de la naturaleza de los fondos gestionados. Se plantea si este servicio se encuentra dentro del ámbito de la exención contemplada en el artículo 135 de la Directiva refundida (art. 20.Uno.18 LIVA).

El tribunal considera que la exención del artículo 135.1 g) de la Directiva IVA se define únicamente en relación con la naturaleza de la prestación de que se trata, en este caso las operaciones de gestión de fondos comunes de inversión y no autoriza a distinguir el tratamiento fiscal de una prestación única en función de sus usos, por lo que una debe ser objeto de un tratamiento fiscal único. Añade además que el tratamiento fiscal único no puede determinarse en función de la naturaleza de los fondos gestionados de forma mayoritaria

por la sociedad, pues permitiría aplicar la exención más allá de sus límites normativos. En consecuencia, considera que no resulta aplicable la exención a tales servicios.

En la Sentencia de 8 de octubre de 2020, asunto C-657/19 (NFJ079155), Finanzamt D, se suscita la aplicación de la exención para las prestaciones de asistencia social a los servicios prestados por una enfermera que elabora dictámenes de evaluación de la dependencia por cuenta de una entidad que actúa en dicho campo de la asistencia a los dependientes.

El TJUE recuerda que para la aplicación de la exención se debe cumplir con dos requisitos, el primero, que los servicios estén relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, y el segundo que la persona que los preste tenga el reconocimiento de establecimiento de carácter social. En cuanto al primero de los mismos, el tribunal señala que los servicios cuestionados deben considerarse como relacionados con la asistencia social. En cuanto al segundo, declara el TJUE que la normativa comunitaria no se opone a que se excluya de la exención a una persona que no tiene reconocida la condición de establecimiento de carácter social, así como a que no se otorgue dicho reconocimiento cuando la persona que presta el servicio ha sido contratada por un organismo que cuenta con tal reconocimiento.

Relevante es esta sentencia, especialmente por lo que se refiere a la inclusión de los servicios prestados a la entidad como servicios de asistencia social; aunque como indica el TJUE en su fundamentación, dicha extensión ya se había incluido en otras sentencias. En todo caso, la interpretación nacional debe atender a esta circunstancia.

En la Sentencia de 8 de octubre de 2020, asunto C-235/19 (NFJ079158), United Biscuits (Pensions Trustees) Limited, se plantea ante el TJUE la exención de los servicios de gestión de fondos de pensiones prestados a los *trustees* por compañías aseguradoras o compañías no aseguradoras, ya que, al parecer, en el Reino Unido se aplicaba la exención en el primer caso y no en el segundo.

El TJUE contesta que los servicios de gestión de inversiones prestados con cargo a un régimen profesional de jubilación, con exclusión de toda indemnización por riesgo, no pueden calificarse de «operaciones de seguro» y, por tanto, no pueden estar comprendidos en la exención del IVA prevista para tales operaciones.

Tratándose de una peculiaridad del derecho interno del Reino Unido, esta sentencia no parece especialmente relevante para nuestro país.

En la Sentencia de 10 de diciembre de 2020, asunto C-488/18 (NFJ079837), Golfclub Schloss Igling, se plantea la aplicación de la exención para servicios directamente relacionados con la práctica del deporte.

Se cuestiona, en primer lugar, si dicha exención contiene un mandato claro y directo de forma que, ante la falta de la correcta transposición por el Estado miembro, pueda invocarse el efecto directo de la directiva. Desestima esta posibilidad el TJUE, afirmando que al

disponer la directiva que se aplicará la exención a «determinadas» prestaciones de servicios relacionadas con el deporte, esta no es suficientemente concreta, ya que no especifica cuáles son tales prestaciones «determinadas».

Por otro lado, se plantea si la definición de organismo sin fin lucrativo es un concepto comunitario y, además, si puede aplicarse a una entidad que actúa sin ánimo de lucro pero que, en caso de disolución, contempla que los beneficios no distribuidos se atribuyan a sus miembros. El TJUE confirma que se trata de un concepto autónomo del Derecho de la Unión, y que el mismo exige que, en caso de disolución, no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros.

Resulta, a nuestro juicio, mucho más interesante la segunda de estas cuestiones. No es cuestión que se recoja explícitamente en el artículo 20.Tres de la LIVA (a diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre en la Ley 49/2002 –régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo–, donde se recoge la limitación del destino de los fondos en disolución), aunque podemos entenderlo implícito en la exigencia de destinar, en todo caso, los beneficios obtenidos a actividades exentas. Con el claro pronunciamiento del tribunal no cabe duda de que debemos interpretar que dicho destino se debe dar también en la disolución.

En la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto C-801/19 (NFJ079927), Franck, el TJUE se pronuncia sobre la aplicación de la exención para operaciones financieras.

Entiende el tribunal que es aplicable esta exención a una operación que trata como una operación única, aunque se articule a través de tres contratos. En primer lugar, en virtud de un contrato denominado «contrato de préstamo financiero», una entidad emitía un pagaré a Franck que se comprometía a entregarle en efectivo la cuantía indicada en dicho pagaré. En segundo lugar, de conformidad con un contrato denominado «contrato de cesión de créditos cambiarios», Franck transmitía el citado pagaré a una sociedad de *factoring*, que le abonaba entre el 95 % y el 100 % del importe del pagaré a Franck, importe que transfería a la emisora. En tercer lugar, mediante un contrato denominado «acuerdo de cooperación comercial», la emisora del pagaré se comprometía a devolver a Franck los intereses y gastos que le facturase la sociedad de *factoring* y a abonarle una remuneración que ascendía al 1 % del importe mencionado en el pagaré.

Siendo esta vez la interpretación de un caso concreto, su relevancia debe limitarse a los casos de figuras similares. Relevante es, no obstante, que el tribunal trate como una operación única el resultado de tres contratos distintos y relacionados que disciplinan una relación jurídica.

En la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto C-449/19 (NFJ079930), WEG Tevesstraße, el TJUE declara que no le resulta aplicable una exención en el IVA a las entregas de calor efectuadas por una comunidad de propietarios a sus comuneros. No existiendo

norma similar en nuestro ordenamiento, no parece que esta sentencia tenga un efecto relevante para nuestra nación.

En la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto C-656/19 (NFJ079929), Bakati, el tribunal examina diversas cuestiones en relación con la exención de las exportaciones.

En el caso que se somete al TJUE, Bakati era una empresa húngara que vendía grandes cantidades de diversos productos de limpieza a particulares serbios, que recibían la mercancía exenta en un almacén, que habían alquilado tales particulares y que estaba próximo a la frontera de su país, que después conducían a su país. Se invocaba la exención para las denominadas exportaciones indirectas por entregas a viajeros.

En primer lugar, se plantea cómo debe interpretarse el concepto de equipaje personal que recoge la directiva para esta exención. El tribunal señala que se trata de un concepto comunitario, y que, por ello, no resulta aplicable el de «efectos personales» utilizado en el convenio sobre facilidades aduaneras para el turismo. Señala que, por tanto, debe utilizarse el concepto usual y que el mismo no da cobertura a un caso como el expuesto, en el que los bienes exportados exceden con mucho de las necesidades de los mismos y que tenían, por tanto, una clara finalidad comercial.

Se plantea, en segundo lugar, si comprobado que no resultaba aplicable la exención por exportación indirecta en régimen de viajeros, las autoridades del Estado debían haber comprobado si se cumplían, sin embargo, los requisitos para aplicar la exención por exportaciones indirectas en régimen comercial. Destaca la petición de pronunciamiento que la Administración había descartado sobre la aplicación de la exención al no haberse cumplido las formalidades aduaneras de exportación.

El TJUE recuerda que los requisitos a los que se condiciona esta exención son la transmisión al adquirente no establecido del poder de disposición del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión. Sin embargo, no es condición para aplicar la exención el cumplimiento de las formalidades aduaneras aplicables a la exportación.

En consecuencia, el TJUE señala que la Administración estaba obligada a examinar si la exención resultaba aplicable, pese a que no se hayan realizado las formalidades aduaneras aplicables y a que, en el momento de la compra, el adquirente no tuviera intención de que se aplicara esta exención.

Finalmente, indica el TJUE que el principio de proporcionalidad se opone a que se rechace la exención del IVA por una entrega de bienes destinados a la exportación porque el sujeto pasivo de que se trate no haya efectuado el procedimiento de salida aduanera de dichos bienes y no disponga de los documentos necesarios, a pesar de que conste que esos bienes han sido exportados efectivamente.

Aunque no es nuevo este pronunciamiento, resulta de gran interés, no en vano el artículo 21 de la LIVA y, particularmente, su desarrollo reglamentario contenido en el artículo 9 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), condicionan todas las exenciones en exportaciones a que se hayan realizado las formalidades aduaneras de exportación y a la conservación de los documentos acreditativos de la salida de las mercancías.

## 5. Base imponible

La Sentencia de 28 de mayo de 2020, asunto C-684/18 (NFJ077794), World Comm Trading, plantea una cuestión particular sobre la modificación de la base imponible.

La sociedad recurrente, establecida en Rumanía, adquiría productos de telefonía móvil a Nokia, que se recibían de diversos Estados miembros (AIB) y de la propia Rumanía (adquisiciones interiores). Cuando el conjunto de adquisiciones de todas las procedencias alcanzaba determinado volumen, Nokia concedía un descuento, que se facturaba desde Finlandia.

La Administración rumana practicó liquidación, al entender que el descuento debía aplicarse en sus proporciones correspondientes a las AIB y a las adquisiciones interiores. La empresa alegó que esa exigencia era un formalismo excesivo y que, además, Nokia había dejado de operar en Rumanía y ya no podía emitir una factura que incluyera un número de identificación de IVA rumano para modificar las entregas internas.

La cuestión que se somete al TJUE es si el principio de proporcionalidad se opone a que las autoridades tributarias nacionales obliguen a World Comm Trading a devolver la diferencia entre el importe de la deducción inicialmente practicada y un importe reevaluado del IVA deducible, en una situación como la del litigio principal, en la que la base imponible ha sido recificada como consecuencia de los descuentos obtenidos por las entregas de los productos de telefonía móvil efectuadas en Rumanía, siendo así que Nokia había dejado de operar en ese Estado miembro y ya no estaba en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas internas que incluyera su número de identificación de IVA rumano.

El tribunal señala que, efectivamente, en aquellos casos en los que haya quedado demostrado que el importe de la base imponible inicialmente calculada haya quedado reducido por descuentos posteriores, las administraciones fiscales pueden practicar una liquidación minorando las deducciones inicialmente practicadas. Dicha facultad es independiente de que el sujeto pasivo no disponga de una factura distinta emitida por el proveedor nacional que refleje los descuentos concedidos, ni del hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado.

Para valorar el sentido último de esta sentencia debemos recordar que las AIB determinan un IVA devengado y un IVA soportado por el mismo importe (si el adquirente tiene

derecho a la deducción plena del impuesto), mientras que las adquisiciones interiores (sin inversión) solo determinan, en su caso, el derecho a la deducción de la cuota soportada. Por ello no es lo mismo que un descuento se aplique a las AIB que a las entregas interiores. Aunque para un caso muy concreto, la importancia de este pronunciamiento se asoma, teniendo presente lo anterior, sin lugar a dudas.

En la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-43/19 (NFJ077982), Vodafone Portugal, se analiza la sujeción al impuesto de los importes que debe pagar el cliente en caso de incumplimiento del periodo de permanencia en un servicio de telecomunicaciones. La particularidad que presente este caso es que dichos importes, por una norma de derecho nacional, están limitados en funciones de las ventajas concedidas a esos clientes en forma de descuentos y otros gastos en los contratos y que resulta variable dependiendo de la fecha de resolución de esos contratos.

Aunque el TJUE trata esta cuestión como relativa a la existencia del hecho imponible, a los efectos de la presente exposición hemos preferido situarla en el apartado de la base imponible, atendiendo a que esta cuestión está íntimamente relacionada con el tratamiento de las indemnizaciones que, en nuestra normativa, se recoge en el artículo 79 de la LIVA, relativo a la base imponible.

El TJUE recuerda que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido.

Además, la contraprestación del precio pagado al firmar un contrato relativo a la prestación de un servicio consiste en el derecho que adquiere el cliente a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el cliente ejercite ese derecho. Por lo tanto, el prestador de servicios realiza dicha prestación desde el momento en que pone al cliente en condiciones de disfrutar de ella, de modo que el hecho de que el cliente no haga uso del citado derecho no afecta a la existencia del vínculo directo mencionado.

En consecuencia, el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un periodo mínimo de permanencia tiene que considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al IVA, aun cuando tal resolución implique la desactivación de los productos y servicios previstos en ese contrato antes del término del periodo mínimo de permanencia convenido.

No se ve alterada esta conclusión por el hecho de que la contraprestación sea limitada legalmente al importe de los gastos realizados por el prestador de los servicios en el marco de la explotación de esos servicios y deben ser proporcionales a la ventaja concedida al cliente.

Subraya además el TJUE que, desde el punto de vista de la realidad económica, que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, el importe adeudado como consecuencia de la resolución anticipada del contrato trata de garantizar al operador una retribución contractual mínima de la prestación efectuada.

La presente sentencia supone una aclaración de criterio ya consolidado del TJUE. Especialmente destacable para la distinción de las indemnizaciones sujetas y no sujetas al impuesto fue la Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05 (NFJ026002), *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, línea que sigue la presente sentencia. Nos parece destacable, sin embargo, el criterio interpretativo que se invoca de la realidad económica del contrato, coincidente, a pesar de su aparente diferencia, con el principio de calificación que rige la interpretación de las normas tributarias y que postula una calificación de los hechos tributarios con arreglo a su verdadera naturaleza, es decir, su fondo económico, independientemente de la calificación jurídica otorgada por las partes.

En la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-146/19 (NFJ078489), SCT, se examina la compatibilidad con la normativa comunitaria de una restricción a la modificación de la base imponible en los casos de impago por un procedimiento concursal que se encuentra condicionada por el derecho nacional eslovaco a su inclusión en un procedimiento concursal.

El TJUE interpreta en esta sentencia el artículo 90 de la Directiva del IVA, que permite la modificación de la base imponible en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, en las condiciones que los Estados miembros determinen.

Señala el TJUE que todo supuesto en el que se produzca un impago definitivo se debe autorizar la modificación de la base imponible, sin que la autorización al Estado a establecer condiciones alcance más allá de atender a los supuestos en los que el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional.

Tampoco puede ampararse la excepción en las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, ya que solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico, por lo que tiene que existir al menos un indicio de fraude.

Concluye finalmente el TJUE que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limitan a los que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida.

Esta sentencia resulta particularmente interesante en el caso español, en el que son numerosos los requisitos a los que se condiciona la modificación de la base imponible tanto por impago como por concurso (art. 80, apartados tres y cuatro, LIVA). A nuestro juicio, no

cabe duda de que los requisitos recogidos en el apartado cinco atienden, precisamente, a una provisionalidad en el impago. No puede afirmarse lo mismo en relación con los requisitos reglamentarios (art. 24 RIVA), de naturaleza estrictamente formal, y que tienden a garantizar un correcto ejercicio del derecho y una eficacia en la comprobación administrativa pero que, desde luego, parece difícil identificar con requisitos impuestos para asegurar que solo se modifique la base imponible en supuestos de impagos definitivos.

En la Sentencia de 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19 (NFJ079257), E. sp. z o.o. sp. k., se examina también la modificación de la base imponible por impago.

En concreto, se plantea la aplicabilidad de unas limitaciones que contiene el Derecho polaco que exige que el deudor sea un sujeto pasivo, también que, en la fecha de la modificación de la base imponible por impago, tanto el sujeto pasivo como el destinatario mantengan la condición de empresario y que, además, el destinatario de la repercusión no haya sido declarado en concurso.

El TJUE, al igual que en la sentencia que acabamos de estudiar, destaca que las limitaciones a la modificación de la base imponible por impago deben restringirse a las estrictamente necesarias para comprobar que, efectivamente, ha existido un impago. Así, pasa a examinar cada una de las mencionadas limitaciones.

Señala el TJUE que supeditar la modificación a que el deudor haya estado registrado como sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios no puede justificarse por la necesidad de tener en cuenta al carácter definitivo del impago. Igualmente, se entiende que supeditar la modificación a que el deudor no se encuentre en situación de concurso va más allá de la necesidad de comprobar que el impago es definitivo.

Procede trasladar idéntica reflexión a la realizada en relación con la sentencia anterior, no cabe duda de que esta sentencia pone en cuestión no solo el propio tenor literal de la ley, muy particularmente, el previsto en el artículo 80.Cuatro.A.3.º de la LIVA, sino también la práctica administrativa que multiplica e interpreta rigurosamente los requisitos contenidos en la normativa.

## 6. Sujeto pasivo

En la Sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto C-312/19 (NFJ078714), XT, se plantea la atribución de la condición de sujeto pasivo en el IVA a una entidad sin personalidad jurídica o a sus partícipes.

Se trata, en particular, de una sociedad civil (carente de personalidad jurídica en el Derecho lituano) constituida por una persona física y una persona jurídica que realizó una actividad de promoción inmobiliaria y que consideró que por las entregas de bienes realizadas no había llevado a cabo una actividad económica. Por la especial forma en la que desa-



rolló la actividad, la Administración consideró que el sujeto pasivo era la persona jurídica, preguntando el órgano que remite la cuestión prejudicial si debe considerarse como tal a la sociedad o al ente sin personalidad jurídica.

El TJUE en su contestación recuerda que son sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Esta definición es amplia e incluye a personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad, siempre que asuman los riesgos y se atribuyan los posibles beneficios del ejercicio de las actividades.

Más allá de quien ejerce la actividad en el caso concreto, la conclusión especialmente relevante de esta sentencia es la absoluta adecuación de la normativa española que prevé la posibilidad de considerar como sujeto pasivo a los entes sin personalidad que sean susceptibles de imposición de acuerdo con el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (art. 84.Tres LIVA). No obstante, esta sentencia debe servir también para recordarnos que los casos de los entes carentes de personalidad jurídica pueden ser problemáticos, ya que la atribución del ejercicio efectivo de la actividad, al no existir una personalidad jurídica propia que permita asumir los contratos, puede ser especialmente compleja.

## 7. Tipo de gravamen

En la Sentencia de 1 de octubre de 2020, asunto C-331/19 (NFJ079010), X, se suscita ante el TJUE la aplicación, como alimentos, a productos afrodisíacos, entre otros, cápsulas, gotas, polvos y aerosoles de origen vegetal o animal, destinados a su consumo por ingestión y que se presentan como aumento de la libido. El TJUE considera que no les resulta aplicable dicho tipo reducido, ya que un producto que no contenga nutrientes o los contenga en una cantidad totalmente insignificante y cuyo consumo sirva únicamente para producir efectos distintos de los necesarios para el mantenimiento, funcionamiento o desarrollo del organismo humano no puede quedar comprendido en esa categoría.

Más allá de la curiosidad, no parece que esta sentencia sea de especial relevancia e interés general. Cierto es que la definición de alimentos que realiza el TJUE es de gran interés, especialmente tras la derogación de la que contenía el Código alimentario español, texto legal al que se ha remitido tradicionalmente la DGT para identificar la condición de alimento de un producto o sustancia concreto.

## 8. Deducciones

En la Sentencia de 30 de abril de 2020, asunto C-661/18 (NFJ080713), CTT - Correios de Portugal, se examina la aplicación de la regla de la prorrata, en particular, la posibilidad

de modificar la opción de prorratea elegida cuando se produce un cambio esencial en las operaciones consideradas para el cálculo de la prorratea.

La entidad recurrente venía aplicando la exención en el IVA a los servicios de pago postal de facturas prestados. No obstante, la Administración le informó que desde el 1 de enero de 2013 ya no estaban comprendidos dichos servicios en la exención de IVA por los servicios postales públicos, a la vista de la Sentencia del TJUE de 23 de abril de 2009, asunto C-357/07 (NFJ032518), TNT Post UK. Como consecuencia de ello, en el año 2016 la entidad liquidó el IVA sobre las operaciones de pago postal de facturas llevadas a cabo desde el 1 de enero de 2013 y procedió a la liquidación adicional retroactiva del IVA correspondiente al año 2013 y a los años 2014 y 2015. Además, al presentar tales solicitudes de regularización, CTT cambió de metodología de deducción, ya que una parte del IVA deducido con anterioridad mediante el método de la prorratea se dedujo por el método de la afectación real (equivalente a la prorratea especial). Esa revisión se tradujo en una deducción adicional de IVA.

En una comprobación posterior, la Administración se opuso a esta deducción, por entender que el método de deducción no puede ser cambiado cuando ya ha sido aplicada la prorratea definitiva.

Se plantea, en primer lugar, si los principios de neutralidad, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad se oponen a la modificación de la opción en la aplicación de la regla de la prorratea.

El tribunal recuerda, en primer lugar, que la aplicación del sistema de deducción del IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y de los servicios constituye una opción facultativa de la que disponen los Estados miembros, pero que si bien los Estados miembros disfrutaban de cierto margen de apreciación al elegir las medidas que deben adoptar a fin de garantizar la percepción correcta del IVA y evitar el fraude, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica que se invocan en la petición de pronunciamiento prejudicial.

A continuación afirma el tribunal que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que deniega a los sujetos pasivos la posibilidad de aplicar, tras la fijación de la prorratea definitiva, el sistema de deducción por afectación real, no excede de lo que es necesario para la correcta recaudación del IVA.

Tampoco vulnera el principio de neutralidad fiscal, ya que este no puede interpretarse en el sentido de que, en cada situación, deba buscarse el método de deducción más preciso hasta el punto de exigir el cuestionamiento sistemático del método de deducción aplicado inicialmente, incluso tras haberse fijado la prorratea definitiva.

Finalmente invoca el TJUE el principio de seguridad jurídica, añadiendo que no es razonable exigir a las autoridades tributarias que acepten en cualquier circunstancia que un

sujeto pasivo pueda cambiar unilateralmente el método de deducción que utilizó para determinar los importes de IVA que puede deducir.

De todo ello, concluye el TJUE, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse que no se opone la directiva a que un Estado miembro que autoriza a los sujetos pasivos a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción de IVA tras la fijación de la prorrata definitiva.

No obstante, examina a continuación el TJUE si los mismos principios se oponen a que se impida al sujeto pasivo a modificar su opción cuando ignoraba, al elegir el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad y cuando el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no había finalizado aún.

El TJUE invoca el régimen de regularización de las cuotas soportadas, destacando que su objetivo es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen.

Considera que en un caso como el expuesto, el cambio de criterio respecto a la exención de los servicios de pago postal de facturas tuvo como efecto romper la relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o de los servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen, modificación que debía dar lugar a una regularización de las cuotas soportadas, al haberse producido modificaciones en los elementos tomados inicialmente en consideración para determinar la cuantía de las deducciones. Añade el tribunal que la cuestión de si una operación concreta está exenta o no constituye un elemento esencial que un sujeto pasivo mixto debe tomar en consideración para determinar cómo debe efectuar las deducciones de IVA.

Concluye el TJUE que el principio de neutralidad fiscal exige que las modalidades de cálculo de la deducción del IVA reflejen objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a operaciones que generan derecho a deducción. Este principio se opone por ello a que un Estado miembro deniegue una rectificación del método de deducción del IVA en una situación como la controvertida en el litigio principal, excepto si dicha rectificación no permite determinar con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a operaciones que originan derecho a deducción.

Como en tantas ocasiones, el alcance de la presente sentencia puede valorarse de forma diferente según el cristal con el que se mire.

Si se pone énfasis en la primera parte de la misma, debemos reconocer que el tribunal da amparo a las limitaciones al cambio de la opción formulada por la prorrateada general o especial, circunstancia que concurre en nuestra LIVA.

Sin embargo, la segunda parte de la sentencia es mucho menos generosa con las limitaciones legales al cambio de opción, si bien su alcance es mucho más limitado porque se está analizando un hecho concreto de difícil repetición, como es la inicial consideración como exenta de una operación que, como consecuencia del cambio de criterio administrativo, pasa a no estar exenta, circunstancia además que, como subraya el TJUE, se produjo sin ningún ánimo de incumplimiento por el contribuyente.

No podemos dejar de destacar que la interpretación jurisprudencial de las limitaciones al cambio de opción se ha interpretado por la jurisprudencia en el mismo sentido al marcado por el TJUE. Podemos recordar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2011 (rec. núm. 2247/2006 –NFJ042070–) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 4599/2008) en las que el Alto Tribunal declaró que, cuando existía un cambio de circunstancias sobre las inicialmente previstas, podía modificarse la opción formulada por la prorrateada general o especial.

En la Sentencia de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19 (NFJ077898), SC C.F. SRL, vuelve a plantearse el derecho a la deducción en relación con transacciones comerciales que supuestamente serían ficticias, al haber sido prestadas por proveedores que no disponían de la capacidad técnica y logística para prestar los servicios que facturaron.

Se plantea, por una parte, una cuestión procedimental, ya que el obligado solicitó acceder a todo el expediente administrativo de los proveedores, para verificar los indicios por los que se consideraban ficticios sus servicios, siéndole negado. Se invoca en este caso el derecho a la defensa.

El tribunal responde a esta cuestión que el derecho de defensa exige la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tenida en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales. No obstante, la vulneración de este derecho, por sí sola, no impone la anulación de la resolución en la que se ha vulnerado tal derecho, sino que para que determine esa consecuencia es necesario apreciar que el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto del que se ha obtenido si se hubiera accedido a esa información.

La segunda cuestión que se plantea es si, ante meras sospechas, carentes de pruebas efectivas, sobre la falta de realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura, los principios que regulan el IVA, en particular, los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue el derecho a la deducción del IVA al sujeto pasivo destinatario del servicio.

El TJUE responde, por enésima vez, que corresponde a la Administración tributaria nacional competente demostrar, con datos objetivos, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA. En particular destaca esta vez que no procede exigir al destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, así, aunque puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la Administración tributaria nacional competente no puede sin embargo exigir de manera general que, por un lado, verifique que el emisor de la factura disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos, y, por otro, que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, todo ello con el fin de asegurarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto.

El contenido de esta sentencia ratifica los pronunciamientos de la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18 (NFJ075364), Glencore, a la que se cita repetidamente. Como ya destacábamos al comentar la misma el año pasado, no parece que las exigencias de prueba que pide el TJUE sean más intensas que las que se han venido reclamando por los órganos revisores españoles, si bien es cierto que esta sentencia constituye un buen recordatorio, tanto para los órganos de aplicación de los tributos como para los justiciables, de la importancia y alcance de la exigencia de prueba en el fraude.

En la Sentencia de 9 de julio de 2020, asunto C-374/19 (NFJ078271), HF, el TJUE se pronuncia sobre la regularización de las cuotas de deducción en un caso de aplicación de prorrata y modificación de las circunstancias.

La entidad recurrente gestionaba una residencia de mayores, operación por la que no generaba el derecho a la deducción. Construyó una cafetería en dicha residencia, cuyo destino propuesto era su utilización por visitantes a la residencia, distintos de los internos, operación por la que se repercutiría el impuesto. La Administración comprobó el derecho a la deducción, fijando una prorrata del 90 %, al considerar que era improbable que ningún interno utilizara la cafetería, a pesar del destino propuesto. Pasados los años, por falta de rentabilidad, la entidad dejó de explotar la cafetería como actividad no exenta. La Administración regularizó la deducción al considerar que solo realizaba ya operaciones exentas y que, por lo tanto, a partir de ese momento, no podía deducir la parte correspondiente de las cuotas soportadas.

Se cuestiona ante el TJUE si procede la regularización de las deducciones o si, por el contrario, sigue existiendo el derecho a la deducción cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto, tal y como ha establecido el TJUE en su jurisprudencia.

El tribunal señala que la situación de una empresa que realiza inversiones destinadas a una actividad económica en la que se realizan simultáneamente operaciones gravadas y operaciones exentas, pasando posteriormente a realizar operaciones exentas, es distinta de la de una empresa que hace inversiones destinadas a realizar una actividad económica que solo da lugar a operaciones gravadas, y que al final, por circunstancias ajenas a su voluntad, concluye sin que la actividad culmine en el desarrollo de las operaciones gravadas; siendo este último el supuesto sobre el que se había pronunciado el TJUE en su jurisprudencia invocada.

En consecuencia, la normativa comunitaria no se opone a la regularización de las deducciones cuando se da una modificación en las actividades, pasando un bien de servir en actividades gravadas a utilizarse en actividades exentas.

Esta sentencia confirma, a nuestro juicio, el régimen de regularización de las deducciones por cambio significativo de la prorrata automático como el vigente en nuestro país; en el que siempre que se produce una modificación en más de diez puntos porcentuales de la prorrata sobre la vigente en el año de adquisición debe regularizarse el importe de la deducción.

En la Sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791/18 (NFJ078729), Stichting Schoonzicht, el tribunal examina la rectificación de la deducción inicial de las cuotas soportadas cuando existe un cambio en el destino previsible de los bienes de inversión.

La entidad recurrente realizó una promoción inmobiliaria de siete apartamentos de uso residencial en 2013 que finalizó en julio de 2014. La citada entidad dedujo el importe total del IVA soportado, ya que estaba previsto que dicho bien se destinara a operaciones sujetas al impuesto. A partir del 1 de agosto de 2014 la entidad cedió en arrendamientos exentos cuatro de los siete apartamentos, mientras que los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014. Por ello, se le obligó a regularizar la deducción inicial de las cuotas soportadas, considerando que los bienes iban a estar destinados a operaciones exentas, debiendo ingresar el IVA correspondiente.

Se plantea ante el tribunal si esa regularización de la deducción inicial es compatible con la normativa comunitaria, especialmente cuando la normativa nacional neerlandesa permite la regularización de la parte correspondiente de las deducciones en los años posteriores en función del uso efectivo de los bienes.

El TJUE contesta que la normativa comunitaria no se opone a una normativa nacional que, aunque prevé un régimen de regularización aplicable a los bienes de inversión con un escalonamiento de la regularización durante varios años, establece también que durante el año de la primera utilización del bien de que se trate se regularice el importe total de la deducción inicialmente practicada por ese bien cuando, en el momento de esa primera utilización, se ponga de manifiesto que la deducción practicada no se corresponde con la que resultaría del uso efectivo de ese bien en ese primer año.

Esta sentencia es de máxima relevancia para nuestro ordenamiento, pues la normativa española también prevé esa deducción en función del destino previsible de los bienes y la rectificación en el caso de que este sea alterado (art. 99.Dos LIVA). Este precepto, que ha generado y genera grandes controversias en su aplicación, se ve solventado en una cuestión que, dicho sea de paso, no es la que ha ocasionado las mayores controversias, al menos desde la experiencia ya bastante dilatada del presente autor, como es su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. Sin duda otro pronunciamiento menos claro hubiera sido un torpedo en la línea de flotación de un precepto que es mucho más complejo de lo que a simple vista parece.

En la Sentencia de 1 de octubre de 2020, asunto C-405/19 (NFJ079007), Vos Aannemingen BVBA, se cuestiona el derecho a la deducción de un servicio recibido que beneficia al empresario que lo satisface y a otros empresarios.

Se trata, en concreto, de una empresa que promueve edificios sobre terrenos de otros empresarios. Posteriormente, cuando se transmiten los elementos construidos, los propietarios del terreno lo transmiten conjuntamente con los mismos. La entidad promotora se hace cargo de los gastos de publicidad y de los gastos administrativos, así como de las comisiones de los agentes inmobiliarios, y deduce con posterioridad íntegramente el IVA correspondiente. La Administración belga consideró que solo podía deducir el IVA soportado en la medida en que este se refiriera a la venta de los edificios construidos, limitando la cuantía del IVA soportado deducible a una fracción que tiene como numerador el precio del edificio y como denominador el precio del edificio más el precio del terreno.

Se plantea ante el tribunal si dicho criterio es ajustado a la normativa comunitaria. En concreto, se le exponen tres cuestiones. La primera plantea si las cuotas son deducibles cuando se ponga de manifiesto que las mismas, aunque satisfechas en interés del sujeto pasivo, también beneficiaron a un tercero. El tribunal acepta la deducibilidad y califica la ventaja del tercero como accesoría, en la medida en que el gasto se realizó en interés del propio sujeto pasivo.

En la segunda se plantea si la respuesta anterior es válida tanto para gastos generales como para gastos específicos, imputables a una operación concreta, manteniendo el tribunal que siempre que los gastos mantengan la relación con las operaciones del contribuyente, serán deducibles.

Se plantea finalmente si afecta en alguna medida el hecho de que el sujeto pasivo hubiera podido repercutir la parte correspondiente del gasto que beneficiaba al tercero y no lo haya hecho. En este caso, la respuesta no es tan tajante, y señala que es un indicio de que esa parte de los desembolsos no se refiere a la operación por la que el sujeto pasivo ha repercutido el IVA, sino a la operación realizada por el referido tercero.

Interesante sentencia, no tanto por afectar a cuestiones normativas, sino por la interpretación que el tribunal realiza del destino de las cuotas soportadas. A juicio de quien sus-

cribe estas líneas, más sencillo parecería identificar esa parte del gasto no percibido del tercero obligado a su reembolso y calificar la operación como autoconsumo, si bien excede este planteamiento del que se sometió al TJUE y, por tanto, de la contestación que este podía ofrecer.

En la Sentencia de 12 de noviembre de 2020, asunto C-734/19 (NFJ079561), ITH Comercial Timisoara SRL, se determina el derecho a la deducción de los IVA soportados en los casos en los que el empresario realiza inversiones que, por razones ajenas a su voluntad, no llegan a utilizarse en la actividad.

En concreto, se plantea esta cuestión con un empresario que adquirió un terreno para realizar una promoción inmobiliaria consistente en locales para arrendar y que, por la crisis inmobiliaria, después de un periodo dilatado de años, no había llevado adelante. El TJUE reitera su jurisprudencia (quizá la más conocida de las sentencias es la de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95 (NFJ005928), Ghent Coal Terminal) que afirma que el derecho a la deducción sigue existiendo, incluso cuando, posteriormente a soportar las cuotas, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

Añade en este caso el TJUE que, si el sujeto pasivo mantiene su intención de utilizar los bienes y servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas, no puede considerarse que haya una modificación posterior de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones del IVA.

Añade en una segunda cuestión planteada el TJUE los requisitos para identificar la existencia de una operación de comisión, señalando que deben cumplirse dos requisitos, por una parte, que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la entrega de bienes o en la prestación de servicios, y, por otra, que exista una identidad entre los bienes entregados o los servicios prestados al comisionista y los bienes entregados o los servicios vendidos o cedidos al comitente. En cuanto a la intervención, la misma debe derivar de un contrato o convenio entre comitente y comisionista, sin que, sin embargo, sea exigible forma alguna (incluso la verbal) siempre que exista.

Esta sentencia, en sí misma, no es extraordinariamente relevante, en la medida en que se limita a ratificar una jurisprudencia anterior que, sin embargo, no es tan conocida como debiera ser.

En la Sentencia de 12 de noviembre de 2020, asunto C-42/19 (NFJ079562), Sonaecom SGPS SA, se plantean sendas cuestiones sobre el derecho a la deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos mixtos.

Se trata en este caso de una sociedad de cartera, cuya finalidad es la adquisición, tenencia y gestión de participaciones (operación no sujeta, como *holding*) y que además presta

servicios sujetos a sus participadas de gestión y coordinación estratégica para empresas que operan en los mercados de las telecomunicaciones, de los medios de comunicación, de los programas informáticos y de la integración de sistemas.

En la primera cuestión prejudicial se plantea si la entidad tiene derecho a la deducción plena de una cuota soportada por servicios externos de consultoría con miras a adquirir participaciones en un operador de telecomunicaciones, al que pretendía prestarle servicios sujetos al impuesto, y aunque la adquisición de participaciones finalmente no se materializó.

El tribunal señala que dichos gastos forman parte de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente. Por el contrario, si parte de las operaciones realizadas para sus participadas estuvieran exentas, el derecho a deducción se ejercería únicamente de conformidad con la regla de prorata.

Finalmente, no es obstáculo a todo lo señalado, dice el TJUE, que la adquisición de las participaciones finalmente no se haya materializado.

La segunda cuestión prejudicial plantea si tiene derecho a la deducción del IVA por un servicio relativo a la organización, estructuración y garantía de colocación de un empréstito de obligaciones. De la resolución de remisión se desprende que dicho empréstito estaba destinado a dotar a las sociedades filiales de los medios que necesitaban para efectuar inversiones directas en la tecnología «triple play»; sin embargo, finalmente dicho empréstito sirvió para hacer un préstamo a su dominante.

En este punto, el TJUE realiza un análisis de los distintos métodos para aplicar la prorata y la finalidad de esta, para acabar concluyendo que, a pesar de la finalidad inicial, el servicio recibido finalmente se acabó vinculando a una operación de préstamo, operación exenta de IVA y que, en consecuencia, no permite deducir el impuesto soportado.

Esta sentencia incide en una cuestión que, a nuestro juicio, no está completamente desarrollada en nuestra ley, como es el régimen de los sujetos pasivos mixtos. Baste como prueba de ello que el precepto fundamental que sirve de base a su régimen de deducción, el artículo 93.Cinco de la LIVA, fue introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y ello después de ver como el TJUE se había referido a estos sujetos pasivos mixtos que no aparecían tratados en forma alguna por nuestra norma. Aunque no suponga una novedad esencial para este tipo de sujetos, es un buen recordatorio sobre una cuestión, insuficientemente tratada, y que, a nuestro juicio, está demandando un mayor trato en la ley.

En la Sentencia de 26 de noviembre de 2020, asunto C-787/18 (NFJ079695), Sögarð Fastigheter AB, se plantea la regularización de las deducciones.

La entidad objeto del recurso adquirió un inmueble, transmitido por otra entidad. La entidad transmitente había deducido las cuotas soportadas en su adquisición al destinarlo a operaciones gravadas (arrendamiento con renuncia a la exención, posible, al parecer, en el

Derecho finlandés). El adquirente siguió arrendando, con renuncia a la exención, hasta que un año después de su adquisición transmitió el inmueble, lo que dio lugar a una entrega sujeta y exenta. Entonces la Administración practicó liquidación exigiendo la regularización de las cuotas soportadas por la entrega de un bien de inversión en relación con las cuotas deducidas por el primer transmitente.

El TJUE ratifica su jurisprudencia anterior (Sentencia de 10 de octubre de 2013, asunto C-622/11 –NFJ052066–, Pactor Vastgoed) y confirma que no puede exigirse la regularización de las cuotas del IVA soportadas en su día por el transmitente al adquirente de un bien de inversión, ya que no se puede exigir la regularización a un sujeto pasivo distinto del que efectuó la deducción.

La respuesta sencilla, para valorar el alcance de esta sentencia, es señalar que no existe nada parecido en nuestro ordenamiento, en el que cada sujeto regulariza sus propias cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, por lo que al adquirente nunca se le exigiría regularizar las cuotas soportadas por el transmitente, sino las repercutidos por este último con ocasión de la entrega del bien de inversión de que se trate. No obstante, debemos recordar la subrogación que se produce en aquellos casos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujetas por aplicación del artículo 7 de la LIVA. Creemos, sin embargo, que esta sentencia no es trasladable a aquel caso, ya que la propia norma comunitaria que sirve de base, esto es, el artículo 19 de la Directiva, prevé dicha subrogación cuando señala que el adquirente continúa la personalidad del cedente.

## 9. Devoluciones

En la Sentencia de 23 de abril de 2020, asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18 (NFJ077414), Sole-Mizo Zrt. y Dalmandi, se estudia la cuestión de los intereses en las devoluciones de IVA, si bien en este caso no se trata de una de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, que en nuestro ordenamiento se regulan en los artículos 115 a 119 bis de la LIVA, sino de las devoluciones derivadas del ilícito comunitario que se produce cuando los ingresos tributarios, en este caso, un ingreso por IVA, es percibido en virtud de una norma nacional o una práctica administrativa que son declaradas contrarias al Derecho de la Unión.

Esta cuestión está profundamente asentada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, reafirmando este en su sentencia que:

[...] cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye,

asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado. De esta jurisprudencia se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico.

No obstante, como también ha declarado el tribunal, en ausencia de una regulación comunitaria sobre tales intereses, corresponde al Derecho de los Estados miembros regular las condiciones en las que los intereses serán abonados. No obstante, dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no pueden ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de derecho interno ni deben establecer unas condiciones que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

En el presente caso, la disposición húngara examinada distinguía dos periodos a los efectos del devengo de intereses: uno anterior a la solicitud fundada en el incumplimiento de la norma nacional, en el que se aplicaba un tipo de interés más reducido, y, al parecer, inferior al tipo al que se prestaban fondos en el mercado; y otro posterior a la solicitud, en el que se aplicaba un interés superior, todo ello en consonancia con las normas nacionales sobre devengo de intereses.

El tribunal entiende que esta diferenciación no vulnera el principio de equivalencia, ya que las situaciones sobre las que se aplican tales reglas son diferentes.

Más interesante es su juicio sobre el principio de efectividad. Afirma el tribunal que el interés tiene por objeto compensar las pérdidas financieras generadas por el pago indebido, lo que exige que el régimen de pago de intereses se establezca de tal manera que la carga económica de los cuotas indebidamente retenidas pueda ser compensada. Pues bien, cuando los intereses aplicados por el Estado se calculan con arreglo a un tipo menos elevado que aquel que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito, debería pagar para recibir en préstamo o se devengan durante un periodo de tiempo más reducido que aquel durante el cual la Administración ha dispuesto del dinero, no se está produciendo una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por no poder disponer de las sumas en cuestión y, por tanto, no respeta el principio de efectividad. Además, tal práctica no permite compensar la carga económica de las cuotas indebidamente retenidas, vulnerando el principio de neutralidad fiscal.

Esta sentencia, a nuestro juicio, genera un paso adicional hacia adelante, pues si bien es cierto que el pronunciamiento, fundado en el principio de efectividad, relativo a la necesidad de compensación, no es nuevo, la comparación entre el interés aplicado a una devolución tributaria y el interés de mercado es una novedad. En el caso español, no obstante, esta comparación sería más difícil y subjetiva, no solo porque el interés de referencia no sea un interés de los aplicados en el mercado, sino el interés de demora tributario, pero también

porque este interés de demora tributario coge como referencia el interés legal y no un interés de mercado. Sin embargo, como ya hemos señalado, debe prestarse atención a esta sentencia y posibles pronunciamientos posteriores que incidan en la misma línea.

En la Sentencia de 14 de mayo de 2020, asunto C-446/18 (NFJ077582), Agrobet, se plantea una interesante cuestión relativa al derecho a la devolución del exceso de IVA soportado y los procedimientos de comprobación.

Según recoge la sentencia, la entidad recurrente, Agrobet, había presentado diversas declaraciones de las que resultaba una cantidad a devolver. La Administración puso en cuestión el importe de la devolución solicitada, aunque solo en una pequeña parte de la misma, si bien no podía practicar liquidación limitada a la parte no cuestionada devolviendo esta, siguiendo su procedimiento de comprobación por el resto, por lo que debía esperar a la liquidación resultante de la comprobación para cuantificar el importe de la devolución exacta que resultaba procedente.

Ante esta situación plantea el órgano jurisdiccional que remite la cuestión si el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de proporcionalidad solo permiten retrasar la devolución del excedente de IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria en la medida necesaria para alcanzar el objetivo perseguido por dicho procedimiento; por lo que, dado que una parte del excedente de IVA no ha sido cuestionada por la Administración tributaria y no es objeto de dicho procedimiento, concluye dicho órgano que, en su opinión, la retención de la parte no controvertida de dicho excedente no resulta proporcionada.

El tribunal comienza rechazando que el saldo de IVA a devolver sea un «todo», que no pueda fraccionarse, en una parte controvertida y una parte no cuestionada, tal y como defendían varios Estados miembros, entre ellos, España. En consecuencia, señala el tribunal que, en principio, la directiva no se opone a una devolución parcial o fraccionada.

No obstante, para ello sería condición que, al iniciar un procedimiento de inspección tributaria o durante su tramitación, la Administración tributaria hubiera descartado que los importes del impuesto devengado y del impuesto deducible puedan variar con respecto a los importes declarados por el sujeto pasivo; solo en ese caso podría considerarse como cuestión que no es objeto de controversia. No bastaría a estos efectos con la mera declaración del contribuyente.

Recuerda además el tribunal su jurisprudencia según la cual el plazo para realizar la devolución del excedente de IVA puede prolongarse para efectuar una inspección tributaria, sin que ese plazo prolongado deba considerarse no razonable si la prolongación no va más allá de lo necesario para concluir el procedimiento de inspección (Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10 –NFJ042498–, Enel Maritsa Iztok), y, por otra parte, que, cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas

generadas en perjuicio del sujeto pasivo por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16 –NFJ069633–, Nidera).

Concluye el tribunal que, en caso de que un sujeto pasivo invoque la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, la Administración tributaria solo está obligada a devolver o trasladar la parte del excedente de IVA que, habida cuenta de las dudas que haya manifestado en dicho procedimiento (esto es, su alcance) pueda identificar de manera clara, precisa e inequívoca, como no controvertida con independencia del resultado del citado procedimiento, tomando en consideración todo el periodo impositivo que sea objeto de la declaración de IVA inicial.

Si la Administración tributaria no podía constatar que se dieran esas circunstancias, no se le puede reprochar haber denegado la práctica de una liquidación parcial antes de la terminación del procedimiento de inspección tributaria de que se trata.

Sin embargo, se modera esta conclusión en aplicación del principio de buena administración, estableciendo que una normativa nacional que no autorice a un sujeto pasivo a aportar pruebas de la existencia de una parte de IVA no controvertida ni a la Administración tributaria a adoptar una decisión al respecto de dicha parte sería contraria al principio de buena administración y, por consiguiente, no sería compatible con la Directiva del IVA.

El pronunciamiento final es que la normativa comunitaria no se opone a una normativa nacional que no prevé la posibilidad de que, antes de la terminación de un procedimiento de inspección tributaria relativo a una declaración de IVA que refleja un excedente en un periodo impositivo determinado, la Administración tributaria conceda la devolución de la parte de dicho excedente relativa a las operaciones que no son objeto de ese procedimiento en el momento de su inicio, siempre que no sea posible determinar de forma clara, precisa e inequívoca que un excedente de IVA, cuyo importe puede ser eventualmente inferior al referido a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento.

La presencia de España como coadyuvante en este procedimiento muestra, de forma inequívoca, que el presente pronunciamiento afectaba de forma clara a la normativa española, que no prevé tal posibilidad de devolución de importes no controvertidos.

Si nos limitamos al examen del fallo, en especial, si ponemos el énfasis en su primera parte, veremos que la normativa española no ha quedado directamente afectada; ni siquiera en el caso de comprobaciones de carácter parcial, en las que, en cualquier momento, puede realizarse una ampliación del alcance de las actuaciones, por lo que podrían afectar a otras cuotas distintas de las inicialmente controvertidas.

Sin embargo, la limitación que tanto en el texto de la sentencia como en el fallo se introduce para aquellos casos en los que se haya comprobado que una parte del saldo no

resulta controvertida, introduce un elemento de incerteza en relación con la normativa procedimental española cuyo alcance definitivo, ahora mismo, no se puede precisar, y que dependerá de futuros pronunciamientos del tribunal.

En la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-242/19 (NFJ077981), CHEP Equipment Pooling, se plantea una cuestión particular en la devolución a no establecidos, como es, si puede excluirse la devolución en el caso de no establecidos que, sin embargo, deban estar identificados en el Estado en el que lo solicitan.

La respuesta a esta cuestión es clara, la devolución debe realizarse a los empresarios no establecidos, la identificación no supone un establecimiento, por lo que no puede determinar la exclusión de la devolución.

Incardinada dentro de este procedimiento se plantea una cuestión accidental, como es si debe considerarse que existe un *transfer* por la remisión de mercancías propiedad de una empresa de un Estado miembro a otro con la finalidad de ser arrendadas por otro empresario en el Estado de llegada de las mercancías.

La respuesta del TJUE, como no podía ser de otra forma, es reconocer que tales remisiones, para realizar una prestación de servicios gravada en el país de llegada de las mercancías, están excluidas del concepto de *transfer*.

Ninguna de estas dos cuestiones plantea novedad en nuestro ordenamiento, al estar recogidas exactamente en el mismo sentido en el que se pronuncia el TJUE en los artículos 119 y 9.Tres de la LIVA, respectivamente.

En la Sentencia de 2 de julio de 2020, asunto C-835/18 (NFJ078191), SC Terracult SRL, se cuestiona el derecho a la obtención de la devolución del IVA indebidamente ingresado cuando el obligado ha sido objeto de una liquidación administrativa que ha alcanzado firmeza en la que se ha confirmado la cantidad a ingresar cuya devolución se solicita.

La entidad recurrente realizó entregas de colza a una empresa alemana que calificó como entregas intracomunitarias en Rumanía. La Administración fiscal comprobó dichas operaciones y al no quedar acreditada la remisión a otro Estado miembro las liquidó como operaciones interiores, exigiendo el IVA devengado. La empresa recurrente pretendió, posteriormente, rectificar las facturas y obtener la devolución del IVA liquidado, ya que las entregas, aunque no eran entregas intracomunitarias exentas, eran operaciones acogidas a la inversión del sujeto pasivo en Rumanía. La Administración denegó tal devolución al entender que no procedía por haber sido practicada liquidación por las cantidades cuya devolución se solicitaba.

El TJUE toma en consideración como elemento relevante que la deuda exigida no era correcta, por lo que el IVA exigido no era conforme con la normativa comunitaria. A partir de



esta consideración concluye que los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo rectifique las facturas y que, para obtener la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó se sirva de las facturas rectificadas, rectificando una declaración tributaria anterior o presentando una nueva declaración tributaria que tenga en cuenta dicha rectificación, debido a que el periodo en el que se realizaron dichas operaciones ya había sido objeto de una inspección fiscal que había devenido firme.

Indudablemente este pronunciamiento es muy relevante, teniendo en cuenta que uno de los límites que se aplica en nuestro derecho nacional a la devolución de los ingresos indebidos, y entre ellos, los relativos al IVA, es la existencia de una resolución administrativa firme, requisito que ahora el TJUE pone en cuestión.

# La compatibilidad con el Derecho de la UE de la tasa del 1,5% a las operadoras de servicios de telecomunicaciones

Análisis de la [STJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18](#)

**César Martínez Sánchez**

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

## Extracto

En este comentario se analiza críticamente la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2021 (C-764/18 –Orange España–), que declara que los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE, no se oponen a una normativa nacional que impone, a las empresas propietarias de infraestructuras o de redes necesarias para las comunicaciones electrónicas y que utilicen estas para prestar servicios de telefonía fija y de acceso a internet, una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por estas empresas en el territorio del Estado miembro de que se trate. El análisis se centra en la evolución jurisprudencial de este tipo de tasas tan controvertidas, planteando asimismo si esta nueva resolución del TJUE supone un cambio de doctrina respecto al criterio expresado en la Sentencia de 12 de julio de 2012 (C-55/11 – Vodafone España y France Telecom España–), lo que depararía muy relevantes consecuencias en el ámbito de la tributación local.

## 1. Supuesto de hecho

Esta sentencia tiene su origen en una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo (TS), mediante Auto de 12 de julio de 2018 (rec. núm. 1636/2017 –NFJ071689–), en el procedimiento entre el Ayuntamiento de Pamplona y Orange España, SAU.

El litigio comenzó con la exigencia por parte del municipio navarro a la mercantil de la tasa por el aprovechamiento especial del suelo, vuelo y subsuelo del dominio público local por las empresas explotadoras de servicios de suministros. Siguiendo los parámetros de cuantificación establecidos en el artículo 105.1 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (análogo al art. 24 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLHL–), el importe de la tasa consistió en el 1,5 % de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtuvo anualmente en el término municipal de Pamplona la referida empresa.

Tras presentar la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre de 2014 por la actividad de telefonía fija y de acceso a internet, Orange España consideró que la mencionada tasa era contraria a la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), tal y como había sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), por lo que solicitó al Ayuntamiento de Pamplona la rectificación de la autoliquidación y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Como fundamento de su petición, la mercantil alegó, en primer lugar, que no era titular de las redes que explotaba en el territorio del Ayuntamiento de Pamplona, sino simplemente usuaria de las mismas en virtud de derechos de interconexión. Precisó, a continuación, que los servicios de telefonía fija y de acceso a internet estaban comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva autorización, en la interpretación dada por el TJUE en lo referente a la imposición de tasas y cánones a las empresas que ejercen sus actividades en el sector de la telefonía móvil. Por último, sostuvo que era contrario a los artículos 12 y 13 de dicha Directiva imponer un gravamen calculado exclusivamente sobre la base de un porcentaje fijo de los ingresos brutos de la empresa.

Por su parte, el municipio desestimó la referida petición por entender que el importe de la tasa debida no adolecía de ningún error de hecho o de Derecho. Orange España interpuso un recurso contencioso-administrativo contra esta decisión municipal ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. Este recurso fue desestimado debido a que, por una parte, la mercantil era titular de redes de infraestructuras y, por tanto, no podía ser exonerada del pago de la tasa y, por otra parte, el importe de la tasa se había determinado conforme al citado artículo 105.1 de la Ley Foral 2/1995.

A continuación, Orange España interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Navarra. Este órgano jurisdiccional confirmó que la mercantil, en su condición de titular de redes y de infraestructuras que ocupan el dominio público municipal, estaba obligada al pago de la tasa en cuestión, pero estimó parcialmente el recurso, al considerar que el método de determinación del importe de esa tasa era contrario a los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización y que Orange España tenía, por ello, derecho a la rectificación de su autoliquidación. El citado órgano jurisdiccional consideró que era preciso fijar el importe de dicha tasa a la luz de los principios de objetividad y de proporcionalidad enunciados en tales artículos, y no en función de los ingresos brutos o del volumen de negocios de una empresa, puesto que el importe obtenido en este caso va más allá de lo necesario para garantizar el uso óptimo de recursos escasos.

El Ayuntamiento de Pamplona interpuso recurso de casación ante el TS, alegando que el TSJ de Navarra había vulnerado la jurisprudencia del TJUE aplicable a los operadores de telefonía móvil, sentada en la Sentencia de 12 de julio de 2012, Vodafone España y France Telecom España (asuntos acumulados C55/11, C57/11 y C58/11 –NFJ047557–), al extenderla a los operadores que prestan servicios de telefonía fija y de acceso a internet. En su defensa, Orange España sostuvo que la Directiva autorización no distingue entre los operadores de servicios de telefonía móvil y los operadores de servicios de telefonía fija. Por tanto, la interpretación del artículo 13 de dicha Directiva, efectuada por el Tribunal de Justicia en esa sentencia, debía ser extensible a toda situación en la que se imponga a los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas tasas a efectos de poder utilizar radiofrecuencias o números o de instalar recursos. Igualmente, la mercantil recordó que el TJUE no se pronunció en esa sentencia sobre el método de cálculo del importe de una tasa de esta naturaleza.

## 2. Doctrina del tribunal

Tras escuchar los argumentos de las partes que se acaban de resumir, el TS decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) Si la Directiva [autorización], interpretada por el [Tribunal de Justicia] en relación con empresas que actúan en el sector de las telecomunicaciones móviles, y, específicamente, las limitaciones que la misma contempla en sus artículos 12 y 13 al

ejercicio de la potestad tributaria de los Estados miembros, resulta de aplicación a las empresas prestadoras de servicios de telefonía fija e internet.

2) En el caso de que la cuestión anterior fuese respondida afirmativamente (y se declarara la aplicación de aquella Directiva a las prestadoras de servicios de telefonía fija e internet), si los artículos 12 y 13 de la Directiva [autorización] permiten a los Estados miembros imponer una tasa o canon cuantificados exclusivamente en atención a los ingresos brutos obtenidos anualmente por la empresa –propietaria de los recursos instalados– con ocasión de la prestación del servicio de telefonía fija e internet en el territorio correspondiente.

En cuanto a la primera cuestión, tras recordar las definiciones de los términos «redes de comunicaciones electrónicas» y «servicios de comunicaciones electrónicas» que figuran en la Directiva marco (Directiva 2002/21/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas), el TJUE recuerda que esta directiva no distingue, al objeto de definir el concepto de «servicios de comunicaciones electrónicas», entre los servicios de telefonía fija y los servicios de telefonía móvil. En cuanto a los servicios de acceso a internet, se trata de una modalidad expresamente recogida en el artículo 2 de la Directiva marco. Por tanto, responde a la primera cuestión prejudicial que «la Directiva autorización debe interpretarse en el sentido de que es aplicable también a las empresas que prestan servicios de telefonía fija y de acceso a Internet» (apartado 31).

En lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE comienza aclarando que, para que las disposiciones de la Directiva autorización sean aplicables a un gravamen como el controvertido, su hecho imponible debe estar vinculado al procedimiento de autorización general que otorga, según el artículo 2 de dicha Directiva, derechos para el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas.

Acto seguido, en lo que respecta a la interpretación del artículo 12 de la Directiva autorización, el TJUE entiende que la tasa por aprovechamiento del dominio público no está incluida en el ámbito de aplicación de dicho artículo, al no tener por objeto cubrir los gastos administrativos globales relativos a las actividades de la autoridad nacional de reglamentación. Por lo tanto, la tasa local litigiosa no puede calificarse de «tasa administrativa» en el sentido del mencionado artículo. En consecuencia, el artículo 12 de la Directiva autorización no se opone a una normativa nacional que prevé una tasa de esta naturaleza.

Por otro lado, en cuanto a la interpretación del artículo 13 de la Directiva autorización, el TJUE recuerda que dicho precepto no se refiere a todos los cánones a los que están sujetas las infraestructuras que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Sentencia del TJUE de 4 de septiembre de 2014, Belgacom y Mobistar [asuntos acumulados C256/13 y C264/13 –NFJ082421–, apartado 34]). En este sentido, recuerda que el hecho imponible de la tasa por aprovechamiento del dominio público lo constituye la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, en suelo,

vuelo y subsuelo, mediante diferentes infraestructuras. De lo anterior se desprende que el ámbito de aplicación de la tasa controvertida no se limita únicamente a los operadores que suministran redes o servicios de comunicaciones electrónicas o a quienes disfrutan de los derechos previstos en el artículo 13 de la Directiva autorización, sino que también se exige a los operadores de redes o de servicios de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido. Asimismo, se recuerda que la ordenanza fiscal navarra no prevé en modo alguno que, respecto a la utilización privativa o el aprovechamiento especial de elementos del dominio público mediante diferentes infraestructuras, sea necesario determinar a tal efecto la persona física o jurídica que haya instalado las infraestructuras, como resulta necesariamente del artículo 13 de la Directiva autorización.

Así pues, no puede considerarse que la tasa por aprovechamiento del dominio público se aplique a las empresas que suministran redes y servicios de comunicaciones electrónicas como contrapartida al derecho de instalar recursos. En efecto, el TJUE entiende que el hecho imponible de la tasa en cuestión, al estar vinculado a la concesión del derecho a utilizar los recursos instalados en el suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local, no depende del derecho de instalar tales recursos en el sentido del artículo 13 de la Directiva autorización, por lo que la tasa local no está incluida en el ámbito de aplicación de dicho artículo.

En virtud de lo que se acaba de resumir, el TJUE responde a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización deben interpretarse

en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que impone, a las empresas propietarias de infraestructuras o de redes necesarias para las comunicaciones electrónicas y que utilicen estas para prestar servicios de telefonía fija y de acceso a Internet, una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por estas empresas en el territorio del Estado miembro de que se trate (apartado 53).

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Hecho imponible y sujeto pasivo de este tipo de tasas

La liberalización de ciertos servicios de suministro (gas, electricidad y telefonía, especialmente) ha ocasionado que las empresas que se dedican a la comercialización de estos suministros ya no lo hagan de forma exclusiva en régimen de monopolio, sino junto a otros competidores. Este proceso liberalizador ha deparado, igualmente, que muchos de los operadores que se sirven de las redes de suministro para la consecución de sus negocios ya no sean necesariamente los propietarios de las mismas. Estas modificaciones, aun siendo ajenas al Derecho Tributario, han ocasionado, no obstante, una fuerte controversia en torno a la posible exigencia de las correspondientes tasas por ocupación del dominio público.

En particular, parte de la doctrina entendió que la disociación entre titularidad y uso de la red desnaturalizaba la tasa hasta convertirla en un impuesto sobre los beneficios (Muñoz Merino, 2002, p. 75). Frente a esta tesis, se ha defendido, a mi juicio con razón, que el hecho imponible del tributo comprende, además de la utilización privativa del dominio público,

cualquier aprovechamiento especial del mismo, como el que realizan –por ejemplo– en el sector eléctrico las empresas comercializadoras que, no siendo titulares de las redes, acceden a las mismas –para aprovecharlas de manera especial– con el fin de servir a los consumidores cualificados, la energía eléctrica contratada (Ortiz Calle, 2008, p. 86).

En efecto, si bien es cierto que ya no cabe apreciar en todos los casos una utilización privativa del dominio público, desde luego sí se dan los elementos necesarios para apreciar el aprovechamiento especial que llevan a cabo las empresas explotadoras que, en los hechos, se sirven de bienes demaniales para llevar a cabo sus actividades lucrativas, lo que implica que de su uso puede predicarse, utilizando la expresión legal, una intensidad y rentabilidad singulares.

Asimismo, el proceso liberalizador de estos sectores económicos ha deparado que se rompa lo que, en la época en la que efectivamente existía un monopolio, se constituía como un «trinomio formado por concesiones administrativas, dominio público y tasas locales» (Ortiz Calle, 2008, p. 87). En efecto, puesto que puede llevarse a cabo un aprovechamiento del dominio público sin necesidad de haber obtenido previamente una licencia administrativa, como es el caso de las empresas de telecomunicaciones que simplemente poseen un derecho de acceso a las correspondientes redes, no tiene ya sentido pretender anudar la exigencia de una tasa por ocupación del dominio público a la obtención previa de una licencia administrativa.

Las diferentes posturas apuntadas fueron defendidas ante los tribunales, dando lugar a un elevado número de litigios. El TS sostuvo, acertadamente en mi opinión, que las empresas comercializadoras realizan el hecho imponible de esta controvertida tasa aun no siendo las titulares de las redes a través de las cuales se realiza el suministro eléctrico, aclarando que lo que constituye dicho hecho imponible no es solo «la utilización privativa del dominio público local, sino también el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que, indudablemente, lleva a cabo la recurrente aunque no sea titular de la red de distribución de la energía» (Sentencia del TS de 22 de enero de 2009, rec. núm. 6612/2004 –NFJ032869–, FD 7.º). En efecto, el TS tuvo en cuenta el criterio del principio de equivalencia de beneficio, en el sentido de que entendió que lo relevante para la justificación de la exacción de la tasa es que se acredite la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio especial, consecuencia del uso del dominio público. Asimismo, sostener que el hecho imponible de la misma exige el aprovechamiento efectivo del dominio público por parte del sujeto pasivo permitió negar la pretensión de muchos recurrentes de que se considere ese tipo de tasas «materialmente como un impuesto», lo que, a su vez, supuso el rechazo de que se estuviera produciendo una doble imposición en relación con el impuesto sobre actividades económicas, así

como que dicho tributo fuera incompatible con el artículo 33 de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Muy resumidamente (para un mayor comentario *vid.* Martínez Sánchez, 2020), la doctrina sentada por el Alto Tribunal sobre la materia se concreta en lo que sigue: en los supuestos del artículo 20.3 del TRLHL, no se hace depender el hecho imponible del título de propiedad del elemento que ocupa el dominio público local, ni tampoco de la obtención de una licencia administrativa; el hecho imponible no exige la concurrencia de la utilización privativa y el aprovechamiento especial de forma cumulativa, bastando que se dé uno de los presupuestos para que el hecho imponible se produzca; y, por último, la utilidad del uso o aprovechamiento del dominio público local afecta a todo el sector eléctrico, independientemente de cómo esté organizado y la condición de sujeto pasivo solo exige que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular.

Esta doctrina, que en origen se refirió a las empresas comercializadoras de energía eléctrica, se trasladó *mutatis mutandis* por los TSJ al ámbito de las empresas suministradoras de gas, así como, en un primer momento, a las dedicadas a la prestación de servicios de telefonía móvil.

No obstante, como ya se ha dicho, respecto de estas últimas el TJUE dictaminó (Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012, asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11 –NFJ047557–), en respuesta a una cuestión prejudicial elevada por el TS, que la exigencia de una tasa por aprovechamiento especial del dominio público a los operadores de telefonía móvil que no sean propietarios de las redes es contraria a la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones. Esta resolución deparó un auténtico aluvión de sentencias del TS en las que se anularon numerosas ordenanzas fiscales que establecían la exigencia de tasas a las compañías de teléfono móvil que no eran propietarias de las redes de distribución.

## 3.2. Cuantificación de este tipo de tasas

En el artículo 24.1 c) del TRLHL se dispone que en los casos de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, «el importe de aquellas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 % de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas». Se trata de un sistema de cálculo que ha generado una notable controversia, lo que ha deparado una muy alta litigiosidad.

Lejos de constituir una novedad en el ámbito tributario local, la existencia de una disposición específica para la cuantificación de las tasas que habrán de satisfacer las empresas

de suministros tiene su origen en el Estatuto Municipal de 1924. Tras diversos cambios legislativos, la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales alteró nuevamente el régimen de cuantificación de estas tasas, al establecer en su artículo 45.2 que la cuantía de los entonces precios públicos había de consistir, «en todo caso y sin excepción alguna», en el 1,5 % de los ingresos «brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal dichas Empresas».

Este régimen de cuantificación no se vio alterado por la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 185/1995, de 14 de diciembre (NFJ003833), en la que se estableció que esas exacciones habían de ser consideradas como prestaciones patrimoniales públicas, ni tampoco por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que volvió a la denominación tradicional de tasas. Al año siguiente de la aprobación de esta ley, este particular método de cálculo recibió el refrendo del TC quien, frente a la pretensión de los recurrentes, negó que se estuviera vulnerando el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos al tratarse de una fórmula carente de lógica racional. Por el contrario, sostuvo que dicho método obedece a la

dificultad de cuantificar mediante el procedimiento general previsto en el art. 45.2, párrafo primero (el valor de mercado o la utilidad), las utilizaciones o aprovechamientos del dominio público que, como sucede con las que llevan a cabo las empresas explotadoras de suministros, implican la ocupación de gran parte (en ocasiones la práctica totalidad) del subsuelo, suelo o vuelo de las vías públicas municipales (Sentencia del TC 233/1999 –NFJ008394–, FJ 19 b).

A pesar de la resolución del TC, los litigios en torno a estas tasas se sucedieron, centrándose principalmente en las empresas respecto de las cuales, aun no siendo titulares de las redes, había de entenderse que cumplían el hecho imponible, así como en el cálculo de la cifra de ingresos brutos. A fin de solventar esos problemas, si bien con un efecto aclaratorio y no innovador según entendió el TS (Sentencia del TS de 21 de noviembre de 2005, rec. núm. 5174/2002 –NFJ082424–, FD 6.º), la Ley 51/2002 precisó que habían de incluirse entre las empresas explotadoras de servicios «las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos», afirmando a continuación que el régimen especial de cuantificación sería de aplicación a las empresas «tanto si son titulares de las correspondientes redes como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a estas». Asimismo, se procedió a delimitar las cantidades que no debían ser computadas a los efectos de establecer la polémica cifra relativa a los ingresos brutos (la última exclusión de ingresos se refiere a las cuotas con destinos específicos que cobran las distribuidoras eléctricas, Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2020, rec. núm. 59/2018 –NFJ080027–).

Como ya se ha expuesto, la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 supuso la imposibilidad de exigir tasas a las compañías de telefonía móvil que no fueran titulares de las redes. La cuestión prejudicial que dio lugar a la citada sentencia también cuestionaba la forma en la que debía ser cuantificada. Esta segunda cuestión no fue directamente resuelta por el TJUE. Sin embargo, el TS, sobre la base de las conclusiones expuestas por

la abogada general en el asunto citado, entendió que en el caso de las tasas que gravan a los operadores de telefonía móvil no se puede «aceptar que para la medición del valor de la utilidad se pueda tener en cuenta el volumen de ingresos que cada empresa operadora puede facturar por las llamadas efectuadas y recibidas en el Municipio» (Sentencia del TS de 15 de octubre de 2012, rec. núm. 1085/2010 –NFJ049170–).

Así pues, tal y como se indica expresamente en la ley, para las operadoras de telefonía móvil no se puede utilizar la fórmula del 1,5 % pero sí otras fórmulas que, conforme a lo dispuesto en el artículo 24.1 a) del TRLHL, valoren la utilidad del dominio público utilizando parámetros que midan la superficie utilizada, su intensidad, duración y el valor del demanio afectado (Sentencia del TS de 20 de mayo de 2016, rec. núm. 3937/2014 –NFJ082423–).

### 3.3. Cambio en la doctrina del TJUE

Como ya se ha dicho, en 2012 el TJUE dictaminó que –a tenor de lo dispuesto en art. 13 de la Directiva autorización– solo podrá exigirse una tasa por el uso del dominio público a las empresas de servicios de telefonía móvil que fueran las propietarias de las instalaciones situadas en el dominio público. En su momento, ya expresé que en esta sentencia se desplegó una débil y ciertamente discutible fundamentación, especialmente la que aparece en los apartados 32 a 35 (Martínez Sánchez, 2015).

Sin embargo, en la sentencia que ahora se comenta, en la que se da por hecho que el sujeto pasivo es titular de las redes, el TJUE afirma que el hecho imponible de la tasa por aprovechamiento del dominio público

al estar vinculado, conforme a la referida Ordenanza fiscal, a la concesión del derecho a utilizar los recursos instalados en el suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local, no depende del derecho de instalar tales recursos en el sentido del artículo 13 de la Directiva autorización [...]. De ello se infiere que la tasa prevista no está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización.

Por tanto, parece evidente que la doctrina del TJUE se ha alterado: en 2012 afirmó que este tipo de tasas, cuando se exigían a empresas no titulares de las instalaciones, eran contrarias al artículo 13 de la Directiva autorización y, sin embargo, en 2021 se afirma que las tasas locales que gravan el uso del dominio público no se encuentran en el ámbito de aplicación del referido precepto.

Podría pensarse que la razón a esta discrepancia tiene que ver con que el TJUE ha juzgado estos dos casos a la luz de dos versiones de la Directiva autorización diferentes: en 2012 se pronunció acerca de su versión original y en 2021 lo ha hecho a la luz de su versión modificada por la Directiva 2009/140. Sin embargo, el tenor de los artículos 12 y 13 no ha sido alterado en esta versión posterior, con lo que el texto legal que se ha tenido en cuenta es el mismo.

Descartado lo anterior, es especialmente relevante recordar que la entidad recurrente sostuvo, en el pleito que dio lugar a esta cuestión prejudicial, que a la telefonía fija e internet se le debía aplicar la misma interpretación del citado artículo 13 que el TJUE realizó en 2012, toda vez que la referida directiva no distingue entre operadores de telefonía móvil y telefonía fija. En efecto, en esta sentencia de 2021 se confirma esta afirmación de la recurrente y se establece que, tal y como ya había apuntado el abogado general en sus conclusiones, la Directiva marco no distingue entre la telefonía fija y la móvil y, en consecuencia, también la Directiva autorización es aplicable a las autorizaciones de suministro tanto de redes como de servicios de acceso a internet y de telefonía fija.

Ante esta situación, resulta especialmente llamativo –y criticable– que la Sentencia del TJUE que aquí se comenta no haga referencia a su doctrina establecida en 2012, sobre todo teniendo en cuenta que esa decisión judicial está en el origen del pleito. Frente al silencio de la sentencia, las conclusiones del abogado general Tanchev son mucho más elocuentes. Así, en dichas conclusiones se expone que en un primer momento (sentencia Albacom y sentencia Vodafone España) el TJUE entendió que los Estados miembros no podían percibir cánones ni gravámenes sobre el suministro de redes y de servicios de comunicaciones electrónicas distintos de los previstos en la Directiva autorización. Sin embargo, en diferentes sentencias posteriores (enumeradas en la nota 17 de las conclusiones) el TJUE «da un giro a la jurisprudencia anterior, y en particular [respecto de] la sentencia Vodafone España y France Telecom España» (apartado 41). Así, comparto con el abogado general la conclusión de que, de acuerdo con la jurisprudencia actual del TJUE, la Directiva autorización no se opone a la imposición de tasas o cánones distintos de los previstos en sus artículos 12 y 13 por el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas,

siempre y cuando tales tasas o cánones no comprometan la efectividad de esta Directiva, es decir, que no obstaculicen el libre suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas o el fomento de la competencia en el suministro de redes y servicios de ese tipo (apartado 42).

En sentido estricto, el fallo (que no el razonamiento) de la sentencia Vodafone España y el fallo de la presente sentencia no son contradictorios: el primero se refirió a la imposibilidad de que fuera sujeto pasivo de la tasa una empresa no propietaria de los recursos instalados, mientras que la segunda –que da por hecho que el sujeto pasivo es propietario de dichos recursos– se refiere a la cuantificación del tributo en función del volumen de ingresos, cuestión que no fue abordada por el TJUE en 2012. Así, queda resuelta la cuestión de la licitud de la fórmula de cuantificación pero no tanto lo que se refiere a la necesidad de que el sujeto pasivo sea propietario de las redes instaladas en el dominio público, puesto que era un elemento que no se discutía en el pleito que dio origen a la cuestión prejudicial.

Por último, por si la cuestión no fuera suficientemente compleja de por sí, se debe tener presente que la Directiva autorización (al igual que ocurre con la Directiva marco) ya no está

en vigor, puesto que fue derogada por la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas (versión refundida). No obstante, aunque no son completamente idénticos, el contenido de los anteriores artículos 12 y 13 aparece en los actuales artículos 16 y 42.

### 3.4. Interpretación que el TS ha realizado de esta STJUE

No podemos concluir el análisis de este pronunciamiento judicial sin referirnos a las consecuencias que ya ha tenido en nuestro país. Como se ha dicho anteriormente, esta sentencia del TJUE tiene su origen en una cuestión prejudicial elevada por el TS. Tras el pronunciamiento de Luxemburgo, que el propio TS reconoce que dista de ser claro, nuestro Alto Tribunal ha realizado una interpretación de la misma que ha supuesto una importante novedad en lo que se refiere a este tipo de tasas. En particular, al resolver el litigio original de Pamplona, ha sentado la siguiente doctrina:

[l]as limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de telecomunicaciones (Directiva autorización), tal como han sido interpretados por la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 27 de enero de 2021, *Orange*, C-764/18, no rigen para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de internet, tanto si estas son las titulares de las redes o infraestructuras utilizadas como si son titulares de un derecho de uso, acceso o interconexión a las mismas (Sentencia del TS de 26 de abril de 2021, rec. núm. 1636/2017 –NFJ081937–, FD 3.º *in fine*).

Como ya he expuesto anteriormente, no creo que la conclusión que extrae el TS acerca de la irrelevancia de la titularidad de las redes sea una consecuencia directa y necesaria de la sentencia del TJUE que aquí se comenta y, precisamente a causa de la falta de claridad del TJUE, quizás habría sido deseable solicitar una nueva intervención del TJUE para llegar a esta conclusión con mayor seguridad.

Asimismo, a la luz de la conclusión del TJUE acerca de la no distinción entre los servicios de telefonía fija y los servicios de telefonía móvil, entiendo que se abre también la puerta a que el legislador español pueda decidir modificar la redacción del actual artículo 24.1 c) del TRLHL, de forma que se extienda la fórmula específica de cuantificación del 1,5% de los ingresos brutos facturados también a los servicios de telefonía móvil.

## Referencias bibliográficas

- Martínez Sánchez, C. (2015). Limitations on fees levied to finance the administrations of the internal market. En F. Velasco Caballero y F. Pastor Merchante (Coords.), *The public administration of the internal market*. Europa Law Publishing, 71-92.
- Martínez Sánchez, C. (2020). *Tasas locales y otras figuras afines*. Francis Lefebvre.
- Muñoz Merino, A. M. (2002). Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local. *Tributos Locales*, 16, 47-82.
- Ortiz Calle, E. (2008). La tasa por ocupación del dominio público por parte de empresas explotadoras de servicios de suministros: problemas actuales. *Tributos Locales*, 78, 85-104.

## **Tributación de los intereses de demora**

Análisis de la **STS de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019**

**Eduardo Sanz Gadea**

*Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)*

### **Extracto**

La Sentencia del Tribunal Supremo 150/2021, de 8 de febrero, que se comenta ha puesto fin a un conflicto de largo y turbulento recorrido. Los intereses de demora serán fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades. Al tiempo, esta sentencia facilita importantes orientaciones para interpretar el artículo 15 f) de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), concerniente a la no deducción de los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Por otra parte, otra sentencia del Tribunal Supremo, cercana en el tiempo, ha declarado no sujetos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas los intereses tributarios a favor el contribuyente (Sentencia del Tribunal Supremo 1651/2020, de 3 de diciembre).

**Nota:** Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

## 1. Supuesto de hecho

El conflicto versó sobre la consideración de gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, periodo impositivo 2014, de los intereses de demora inherentes a la liquidación practicada como consecuencia de un procedimiento de comprobación así como de los intereses derivados del aplazamiento de la correspondiente deuda tributaria.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia de 18 de marzo de 2019 (rec. núm. 15705/2017 –NFJ076001–) desestimó el recurso, bajo el argumento de que los intereses concernidos eran la consecuencia de una infracción del ordenamiento jurídico, cuya función compensadora o indemnizatoria se vería menguada por causa de la deducción.

El Auto de admisión del recurso de casación de 16 de enero de 2020 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ076002–) centró la presencia de interés casacional objetivo en lo siguiente:

[...] determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites. La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

## 2. Doctrina del tribunal

Aun cuando el auto de admisión citó como norma a interpretar el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), los argumentos de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–) se han proyectado también respecto de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), tal vez porque el abogado del Estado alegó que la deducción no era pertinente bajo ninguna de las dos normativas.

Observa la sentencia que tanto el artículo 10.3 del TRLIS como el artículo 10.3 de la Ley 27/2014 miden la capacidad económica del contribuyente en función del resultado contable, corregido mediante las previsiones contenidas en tales leyes.

Pues bien, según la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), contenida en la Resolución de 9 de febrero de 2016, los intereses de demora son un gasto contable de naturaleza financiera y entre las normas concernientes a los gastos fiscalmente no deducibles, a las que la sentencia pasa revista, no se encuentra ninguna que rechace la deducción de los intereses tributarios, sean de demora o suspensivos. En particular, su carácter indemnizatorio o compensatorio, explicitado por la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), descarta que puedan identificarse con las sanciones administrativas.

En suma, «no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede».

Además de no hallar ninguna restricción expresa a la deducción de los intereses en cuestión, la sentencia observa que cumplen con la inscripción contable y que están correlacionados con los ingresos, en cuanto conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.

Uno de los argumentos más fuertes, presente en las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 (rec. núm. 5785/1992 –NFJ006911–) y 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–), en orden a negar la deducción de los intereses de demora derivados de las regularizaciones tributarias, era que los mismos constituían la reparación de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

La sentencia aquí analizada da la vuelta a este argumento señalando que, justamente por ese carácter reparador, los intereses de demora no suponen un gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico sino que, por el contrario, implican el cumplimiento del mismo.

Aquellas sentencias del TS también argumentaron, para negar la deducción de los intereses de demora, que su finalidad compensatoria o indemnizatoria se vería parcialmente frustrada si fuesen fiscalmente deducibles, habida cuenta de que coinciden en la Administración tributaria la posición activa en las dos obligaciones, esto es, la relativa a los intereses y la concerniente al tributo.

El TS, en la sentencia que se comenta, no se ha pronunciado explícitamente sobre este punto. Tendrá ocasión de hacerlo, habida cuenta de que el Auto del TS de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 578/2020 –NFJ081399–) ha admitido a trámite el recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de La Rioja de 16 de octubre de 2019 (rec. núm. 447/2018 –NFJ076158–), en la que se afirma que «los intereses de demora tienen una naturaleza indemnizatoria del perjuicio causado, en el caso de que se liquiden como consecuencia de comprobaciones efectuadas por la Administración tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar, y carecería de sentido jurídico y lógico su deducción», aunque también es posible que no lo haga, por la razón que más adelante se apunta.

Es interesante destacar que la sentencia se ha pronunciado, incidentalmente, respecto de la aplicación del límite a la deducción de los gastos financieros, indicando que «la de-

ducción de los gastos controvertidos y sobre los que versa este recurso está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS)».

A la vista de los argumentos desplegados, la sentencia da respuesta a la cuestión con interés casacional afirmando que:

[...] a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica, con el alcance y límites que se han expuesto en este fundamento de derecho.

### 3. Comentario crítico

Ante todo, debe agradecerse que, finalmente, el TS haya establecido un criterio sobre el conflicto de referencia y, además, que lo haya hecho tanto en relación con el TRLIS como con la Ley 27/2014.

Ciertamente, las aguas bajaban salpicadas de numerosos desencuentros en los ámbitos administrativo y judicial.

Bajo la vigencia de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978), las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) mantuvieron que los intereses de demora no eran fiscalmente deducibles, por no ser necesarios para la obtención de los ingresos.

A raíz de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995), las consultas de la DGT, así como las resoluciones económico-administrativas se mostraron favorables a la deducción de los intereses de demora, habida cuenta de la determinación de la base imponible en función del resultado contable. Posteriormente, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de noviembre de 2010 (RG 2263/2009 –NFJ061476–) y 7 de mayo de 2015 (RG 1967/2012 –NFJ058171–), haciéndose eco de la Sentencia del TS de 25 de febrero 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–), según la cual la deducción de los intereses tributarios de demora perturbaría su función indemnizatoria, al tiempo que entraría en pugna con principios de justicia al conceder al infractor una ventaja asociada a una infracción del ordenamiento jurídico, declararon la no deducción.

Algunos meses más tarde de la segunda resolución, la DGT, mediante la Consulta vinculante V4080/2015, de 21 de diciembre (NFC057227), llegó a la conclusión opuesta, por cuanto los intereses tributarios de demora no eran gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

co sino impuestos en cumplimiento del mismo. La Consulta V0603/2016, de 15 de febrero (NFC058209), reiteró este criterio. El desencuentro administrativo estaba servido.

El Informe A/1/8/16, de 7 de marzo de 2016 (NFL017904), de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, tomando razón del efecto vinculante de la doctrina del TEAC, postuló el carácter no deducible de los intereses tributarios de demora, sin precisar si se estaba refiriendo a periodos impositivos regidos por el TRLIS o también por la Ley 27/2014.

La Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016 (NFL017949) insistió en la deducción de los intereses tributarios de demora, si bien se refirió a periodos impositivos regidos por la Ley 27/2014, poniendo énfasis en que se trataba de gastos «impuestos por el ordenamiento jurídico» que, desde luego, no estaban relacionados con la realización de «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», en el sentido del artículo 15 f) de dicha ley, apartándose así de la mencionada Sentencia del TS de 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–).

Tampoco ha habido unanimidad en la vía judicial.

Así, la Sentencia del TSJ de Galicia de 18 de marzo de 2019 (rec. núm. 15705/2017 –NFJ076001–), objeto de la casación que se comenta, se pronunció por la no deducción y lo propio hicieron las Sentencias del TSJ de Castilla y León de 11 de enero de 2019 (rec. núm. 153/2018 –NFJ079999–), del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 1527/2017 –NFJ081219–) y del TSJ de La Rioja de 16 de octubre de 2019 (rec. núm. 447/2018 –NFJ076158–), así como la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 25 de julio de 2013 (rec. núm. 435/2010 –NFJ061516–), en tanto que la Sentencia del TSJ de Aragón de 20 de julio de 2016 (rec. núm. 5/2015 –NFJ064542–) se inclinó por la deducción y así se produjo también en la Sentencia de la AN de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 262/2018 –NFJ080224–).

### 3.1. El papel central del resultado contable

Hasta la Ley 43/1995, las sucesivas leyes reguladoras del impuesto sobre sociedades construyeron la base imponible mediante la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Con esa ley, no modificada en este punto por la Ley 27/2014, desapareció, a los efectos de determinar la base imponible, la mención a los ingresos computables y a los gastos deducibles y apareció el resultado contable corregido mediante las reglas recogidas en el propio texto normativo.

Los intereses tributarios, sean de demora o suspensivos, son un gasto en el sentido del artículo 36.2 b) del Código de Comercio, como así lo indican sendas resoluciones del ICAC de 1997 y 2016 y, por tanto, también esa consideración deben tener a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. A partir de aquí, debe constatarse si existe algún precepto que excluya la deducción de los intereses tributarios.

Si se pasa revista a los conceptos de gastos que no son fiscalmente deducibles, tanto en el TRLIS como en la Ley 27/2014, los intereses tributarios, sean de demora o suspensivos, no aparecen mencionados. Y así, la sentencia del TS objeto de análisis concluye que «no admitir la deducción de los intereses de demora sería una penalización que, como tal, requeriría una previsión expresa, cosa que no sucede».

Sin embargo, la Administración tributaria, respaldada por el TEAC y ciertas sentencias de los tribunales de justicia, había venido negando la deducción, en relación con periodos impositivos regidos por la Ley 43/1995 o por el TRLIS. Así sucedió en el conflicto objeto de la sentencia que se comenta.

La Administración tributaria fundamentó su posición en sendas Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 (rec. núm. 5785/1992 –NFJ006911–) y 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–), las cuales denegaron la deducción de los intereses de demora, pero no de los suspensivos, debido al carácter indemnizatorio de aquellos, que se vería disminuido si fueran fiscalmente deducibles a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, de manera tal que:

[...] teniendo los intereses de demora una función compensadora del incumplimiento, por los contribuyentes, de su obligación de pagar la cuota dentro del plazo fijado, y asumiendo en definitiva tales intereses las características de una modalidad indemnizatoria, esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende.

La sentencia del TS que se comenta también reconoce la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, citando al efecto la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), pero la consecuencia que extrae es que los intereses no tienen carácter sancionador sino indemnizatorio, sin hacer mención del debilitamiento de ese carácter por causa de la deducción.

La contradicción entre las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010 con la que se comenta es patente, sin que esta última haya efectuado consideración alguna al respecto, tal vez porque aquellas versaron sobre periodos impositivos regidos por la Ley 61/1978. Sin embargo, hubiera sido deseable una explicación al respecto, ya que el criterio mantenido en las sentencias del TS de 1998 y 2010 había venido siendo aplicado no solo en las resoluciones económico-administrativas sino también en las sentencias de varios tribunales de justicia, referidas a periodos impositivos regidos por el TRLIS.

En este sentido, cabe citar la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 1527/2017 –NFJ081219–), relativa a un periodo impositivo, 2005, regulado por el TRLIS, en la que, tras traer a colación aquellas sentencias del TS, se con-

cluye que «el contexto normativo donde se desenvuelve la cuestión litigiosa no ofrece novedades sustanciales al no haber variado el panorama general tributario, un sistema que se inserta a su vez en el sistema del ordenamiento jurídico».

La Sentencia de la AN de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 262/2018 –NFJ080224–), concerniente al periodo impositivo de 2011, por tanto regulado por el TRLIS, declaró deducibles los intereses de demora derivados de una regularización tributaria, teniendo buen cuidado en explicar que se apartaba de las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 (rec. núm. 5785/1992 –NFJ006911–) y 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–) porque «la Ley 61/1978, exigía expresamente y sin lugar a dudas, la correlación entre el ingreso y el gasto para poder deducir este en el IS... y así lo declaró el Tribunal Supremo. Pero en la legislación posterior (Ley 43/1995, Real Decreto Legislativo 4/2004 y Ley 27/2014), esa correlación entre ingresos y gastos desaparece, pues la referencia que se contiene en los artículos 10.3 de estas Leyes posteriores, lo son a la contabilización del gasto...», explicación que, sin embargo, dejaba bastantes cabos sueltos en la medida en que no entraba en los argumentos del demérito de la función compensatoria y de la contravención del ordenamiento jurídico.

El análisis desplegado en la sentencia TS es convincente, en cuanto firmemente apegado a la técnica de determinación de la base imponible inaugurada por la Ley 43/1995 y continuada por la Ley 27/2014 que, si bien no supone una ruptura con la establecida por la legislación precedente, sí encierra un perfil diverso.

Tal vez se eche de menos una explicación del motivo por el cual el criterio del demérito de la función compensadora o indemnizatoria de los intereses de demora es irrelevante, considerando que dicho criterio dimana, antes que de la legislación del impuesto sobre sociedades, de reflexiones vinculadas a principios más generales rectores de la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, aunque es posible intuir que, con su silencio sobre el particular, el TS haya querido resaltar, precisamente, la pertinencia de argumentar, exclusivamente, sobre la base firme ofrecida por la normativa propia del impuesto sobre sociedades.

### 3.2. El sentido de las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

La Sentencia del TS de 25 de febrero de 2010 (rec. núm. 10396/2004 –NFJ038068–) también argumentó que la no deducción de los intereses de demora

[...] resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o

no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención.

Seguramente este texto judicial ha influido notablemente en el artículo 15 f) de la Ley 27/2014, a cuyo tenor no son fiscalmente deducibles «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico».

La sentencia del TS objeto de análisis ha dado un giro radical, sin tampoco ocuparse de justificar explícitamente el apartamiento del criterio precedente, afirmando que:

«actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. Sobornos y otras conductas similares. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige.

Dos son los mensajes que transmite el párrafo precedente, a saber, la necesidad de interpretar restrictivamente el mandato del artículo 15 f) de la Ley 27/2014 y la afirmación de que los intereses no son gastos incurridos para realizar actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. En este sentido, la sentencia del Alto Tribunal que se comenta habría venido a confirmar la interpretación contenida en la Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016 (NFL017949).

### 3.2.1. La interpretación literal del artículo 15 f) de la Ley 27/2014

La sentencia del TS que se comenta indica el camino interpretativo que debe seguirse, pero apenas si lo recorre, limitándose a señalar que el mandato contenido en el referido precepto debe ser *acotado*, de manera tal que se rechazan las *interpretaciones expansivas*, señalándose como supuestos que pueden subsumirse en aquel precepto a los *sobornos y otras actuaciones similares*.

¿Cómo ha de ser acotado el artículo 15 f)?

La literalidad de este precepto se proyecta sobre la contravención de cualquier norma, cualquiera que sea el sector del ordenamiento jurídico al que pertenezca, esto es, el privado, el administrativo o el penal.

La trasgresión de cualquier norma jurídica, en cuanto acción antijurídica, conlleva una consecuencia o sanción, de diverso alcance, atendiendo a la naturaleza del mandato violentado y al contenido de la acción antijurídica. Así, Díaz Picazo y Gullón (1975, capítulo 11) señalan como las más relevantes a la «pena [civil, penal o administrativa], la ejecución forzosa, el resarcimiento o la reparación de los daños y perjuicios [y] la nulidad de los actos jurídicos».

La literalidad del artículo 15 f) conduce a la no deducción de los gastos incurridos en los actos que han motivado cualquier trasgresión desencadenante de las sanciones precedentes, pero no así de los gastos relativos a su cumplimiento, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 15 c) que declara fiscalmente no deducibles «las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin recargo previo».

Acción contraventora o antijurídica y efecto sancionador inherente a la misma son realidades distintas. La acción antijurídica precede a la sanción, la cual es consecuencia de aquella. Actos o *actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico* y sanciones correspondientes a las mismas son realidades perfectamente distinguibles, como lo son el delito y la pena.

Véase, por ejemplo, el artículo 325 del Código Penal, que castiga a quienes «contraviendo las leyes u otras disposiciones de carácter general protectoras del medio ambiente, provoque o realice directa o indirectamente emisiones, vertidos, radiaciones, extracciones o excavaciones, aterramientos, ruidos...», delito del cual puede ser responsable una persona jurídica, de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 bis del Código Penal, en cuyo caso la pena será de *multa* en los términos del artículo 328 del Código Penal. Las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son las «emisiones, vertidos, radiaciones...» y la sanción es la *multa*.

La literalidad del artículo 15 f) apunta a que los gastos incurridos para la ejecución de esas actuaciones tipificadas como delito no son deducibles, en tanto que la multa caería bajo el supuesto de no deducción del artículo 15 c).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 109 del Código Penal, quien comete un delito está obligado a reparar los daños y perjuicios causados, incluso los de índole moral. Los gastos incurridos al efecto no constituyen multa ni sanción, en el sentido del artículo 15 c), pero tampoco se han realizado en contravención del ordenamiento jurídico, en el sentido del artículo 15 f), sino que son la consecuencia que el ordenamiento jurídico anuda a la contravención. Por tanto, esos gastos serían fiscalmente deducibles.

La intervención del Estado en los diversos sectores de la actividad económica ha dado lugar a un denso entramado de leyes a las cuales deben ajustarse los operadores económicos. Estas leyes acostumbra a tipificar infracciones y sanciones. Véase, por ejemplo, la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (Ley 9/2014) o la Ley 10/2014, de 26 de junio, de Ordenación, Supervisión y Solvencia de las Entidades de Crédito (Ley

10/2014), las cuales tipifican como infracciones determinadas actuaciones contrarias a las normas de conducta que en las mismas se establecen, anudando las correspondientes sanciones. Pues bien, los gastos incurridos en la realización de esas actividades antijurídicas caerían bajo el artículo 15 f), en tanto que las sanciones lo harían bajo el artículo 15 c).

En los ámbitos jurídico-penal y jurídico-administrativo, cabe distinguir entre acción contraventora, sanción y reparación del daño causado. Los gastos asociados a la primera no serían deducibles en aplicación del artículo 15 f), los relativos a la segunda tampoco lo serían de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 c), en tanto que los correspondientes a la tercera sí lo serían, ya que ningún precepto lo impide.

En el ámbito de las relaciones jurídico-privadas, la acción antijurídica da lugar a indemnizar o reparar el daño causado, pero no a la imposición de una sanción pecuniaria, sin perjuicio de la pena contractualmente pactada.

En este sentido, el artículo 1.101 del Código Civil obliga a la «indemnización de los daños y perjuicios causados a quienes en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquellas». Ese cumplimiento defectuoso de las obligaciones es una actuación contraria al ordenamiento jurídico, en el sentido del artículo 15 f), de manera tal que los gastos que, en su caso, pudieran asociarse a la misma, no serían deducibles, en tanto que la indemnización es el efecto que el ordenamiento jurídico impone para reparar el daño causado, la cual no estaría afectada ni por el artículo 15 c) ni por el artículo 15 f).

En la misma sintonía, los artículos 1.098 y 1.099 del Código Civil establecen, a cargo y costa del deudor, la ejecución forzosa de las obligaciones incumplidas. La actuación contraria al ordenamiento jurídico sería el incumplimiento, de forma tal que los gastos inherentes al mismo, si existieren, estarían afectados por el artículo 15 f), en tanto que los gastos relativos a la ejecución forzosa no lo estarían ni, por supuesto, por el artículo 15 c).

En el ámbito de las conductas extracontractuales, el artículo 1.902 del Código Penal establece la obligación general de «reparar el daño causado» mediando culpa o negligencia. El daño, así inflingido, es una actuación contraria al ordenamiento jurídico, de manera tal que los gastos incurridos en la misma, si existieren, no serían deducibles, en los términos del artículo 15 f), en tanto que la reparación sería una acción ejecutada en cumplimiento de la norma, no subsumible ni en el artículo 15 c) ni en el artículo 15 f).

En fin, el artículo 6 del Código Civil sanciona con la «nulidad de pleno derecho» a «los actos contrarios a las normas imperativas o prohibitivas», y el artículo 1.255 del Código Civil faculta a los contratantes para «establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público». Los gastos incurridos en relación con los actos declarados nulos de pleno derecho no serían deducibles por aplicación del artículo 15 f) en tanto que los derivados de la propia nulidad sí lo serían.

A la vista de los razonamientos precedentes puede concluirse que la interpretación literal del artículo 15 f) conduce a proyectar la no deducción respecto de los gastos asociados a la contravención, pero no a aquellos correspondientes a la consecuencia o sanción, sin perjuicio de la no deducción que pudiera proceder por aplicación del artículo 15 c).

Así las cosas, la aplicación del artículo 15 f) suscita, cuando menos, dos gruesos interrogantes, ¿puede la Administración tributaria, por sí sola, calificar una determinada actuación como contraria al ordenamiento jurídico? y ¿cómo han de delimitarse los gastos de las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico?

Bien se comprende que delimitar esos gastos no será tarea fácil. ¿Cuál es el gasto que ha de asociarse a una «emisión, un vertido o una radiación» (art. 325 Código Penal)? ¿O a «la interceptación, sin autorización, de telecomunicaciones no destinadas al público en general, así como la divulgación del contenido» (art. 76.10 Ley 9/2014)? ¿O el de «incumplir las restricciones o limitaciones impuestas por el Banco de España respecto de los negocios, las operaciones o la red de una determinada entidad» (art. 92 q) Ley 10/2014)?

Se comprende bien que la sentencia del TS que se comenta convoque a una interpretación del artículo 15 f) que acote el sentido de la expresión «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», reconduciéndolo a «cierto tipo de actuaciones», como son «los sobornos y otras conductas similares».

### 3.2.2. La interpretación del artículo 15 f) de la Ley 27/2014 referida a los sobornos y asimilados

Según el Diccionario de la Real Academia, el soborno consiste en la acción de «dar dinero o regalos a alguien para conseguir algo de forma ilícita». Se trata, bien se ve, de una forma de corrupción. Desde esta consideración, la sentencia que se comenta apunta a que el artículo 15 f) debería interpretarse en el sentido de rechazar la deducción de todos aquellos gastos incurridos para llevar a cabo las actividades de corrupción.

La delimitación jurídica de las actividades de corrupción puede construirse a partir de ciertas convenciones internacionales suscritas y ratificadas por España. Así, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (adoptada el 31 de octubre de 2003 por la Asamblea General con la Resolución 58/4. Instrumento de Ratificación BOE de 19 de julio de 2006; CNUC), la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales, adoptada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (adoptada por la Conferencia Negociadora el 21 de noviembre de 1997. Instrumento de Ratificación BOE de 22 de febrero de 2002; CCOCDE) y en relación con la misma, la Recomendación del Consejo Sobre Medidas Fiscales para Combatir más a Fondo el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales (adoptada por el Consejo el 25 de mayo de 2009), y, en fin,

el Convenio penal sobre la corrupción del Consejo de Europa (hecho en Estrasburgo el 27 de enero de 1999; n.º 173. Instrumento de Ratificación BOE de 28 de julio de 2010; CPCE).

El artículo 12.4 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción establece que:

[...] cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la presente Convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto.

En la misma línea, la Recomendación I del Consejo de la OCDE *Sobre Medidas Fiscales para Combatir más a Fondo el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales*, recomienda a las Partes que:

[...] rechacen de manera explícita la deducibilidad fiscal de los cohechos a servidores públicos extranjeros, para todos los fines fiscales de manera eficaz. Ese rechazo debe instituirse por ley o por cualquier otro medio obligatorio que tenga el mismo efecto, por ejemplo: prohibir la deducibilidad fiscal de los cohechos a servidores públicos extranjeros; prohibir la deducibilidad fiscal de todos los sobornos o gastos incurridos en apoyo a una conducta corrupta que contravenga la ley penal o cualquier otra legislación de una Parte de la Convención Anticohecho,

sin necesidad de que la denegación de la deducción fiscal esté «supeditada a la apertura de una investigación por parte de las autoridades competentes ni de un procedimiento judicial».

La Recomendación n.º 4 del capítulo 2.2 del documento de la Unión Europea Prevención y control de la delincuencia organizada-Estrategia de la Unión Europea para el comienzo del nuevo milenio (2000/C 124/01), aconseja «que los pagos con fines delictivos como, por ejemplo, las prácticas de corrupción, no sean deducibles de impuestos».

Los textos precedentes convocan a la configuración de un gasto fiscalmente no deducible ligado a las conductas constitutivas de corrupción. Pues bien, el articulado de las convenciones internacionales citadas permite delimitar el siguiente elenco de las conductas constitutivas de corrupción: soborno o corrupción de funcionarios públicos nacionales, extranjeros e internacionales (arts. 15 y 16 CNUC; arts. 2, 3, 5 y 9 CPCE; arts. 1 y 7 CC OCDE), corrupción de parlamentarios nacionales e internacionales (arts. 4, 6 y 10 CPCE), corrupción de jueces y agentes internacionales (art 11 CPCE), prevaricación y malversación (art. 17 CNUC), tráfico de influencias (art 18 CNUC; art. 12 CPCE), abuso de funciones (art. 19 CNUC), enriquecimiento ilícito (art. 20 CNUC), soborno o corrupción en el sector privado

(art. 21 CNUC; arts. 7 y 8 CPCE), malversación en el sector privado (art. 22 CNUC), blanqueo (art. 23 CNUC; 13 CPCE), delitos contables (art. 14 CPCE; art. 8 CCOCDE).

Estas conductas también están reflejadas en determinados artículos del Código Penal: prevaricación (arts. 320, 322, 404 y 405), cohecho (arts. 419, 420, 421, 422, 424, 427 y 427 bis), tráfico de influencias (arts. 428, 429 y 430), malversación (arts. 432, 433, 433 bis, 434 y 435), abuso de funciones (arts. 439, 441, 442 y 443), corrupción en los negocios (arts. 286 bis y ter), delito contable (art. 290), blanqueo (art. 301).

Es posible que la sentencia del TS que se comenta permita una interpretación del artículo 15 f) en el sentido de reconducir «las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» a aquellas que se hallen tipificadas en los delitos relativos a la corrupción. En consecuencia, serían no deducibles los gastos incurridos para ejecutar esas actividades.

Se trata, bien se ve, de una interpretación restrictiva, ya que el artículo 15 f) se refiere a todo el ordenamiento jurídico y el soborno y asimilados son conductas tipificadas en la rama penal del ordenamiento jurídico, más aún, en un sector de dicha rama, concretamente la que hace referencia a los delitos de corrupción. Esta interpretación contrasta fuertemente con las citadas Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, las cuales se refirieron a la contravención de todo tipo de norma en cuanto supuesto que rechazaba la deducción del gasto, y ello en relación con una legislación del impuesto sobre sociedades que no contenía una norma tan radical como la prevista en el artículo 15 f).

Esta interpretación de amplio espectro también fue mantenida por la DGT en el *Informe sobre deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades de las cantidades pagadas presuntamente de forma ilícita a funcionarios públicos extranjeros* (5 de marzo de 2007) ya que, tras rechazar la deducción de las mismas por no guardar la necesaria y legítima correlación con los ingresos y tener la consideración de mera liberalidad, en el sentido del artículo 14 del TRLIS, añadió que:

[...] los gastos delictivos o radicalmente prohibidos por el ordenamiento jurídico no disminuyen la capacidad económica del sujeto pasivo, al tratarse de un gasto no correlacionado con la obtención de ingresos, por lo que no deberán tomarse en consideración a la hora de determinar la base imponible del sujeto pasivo, la cual debe ser en todo momento reflejo y expresión de la capacidad económica de los contribuyentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución española, Norma Suprema de nuestro ordenamiento jurídico.

Pues bien, la sentencia del Alto Tribunal objeto de análisis parece cerrar el paso a este tipo de interpretación, poniendo en su lugar otra, mucho más limitada, vinculada a las actividades incardinadas en los delitos de corrupción.

Sería deseable que la DGT, mediante resolución, desarrollara la interpretación que, del artículo 15 f), ha indicado, certeramente, la sentencia del TS que se comenta.

### 3.3. El caso particular de los intereses de demora relativos a deudas por el impuesto sobre sociedades

En la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 1527/2017 –NFJ081219–), se desliza un argumento contrario a la deducción de los intereses de demora, en cuanto asociados a una deuda tributaria del impuesto sobre sociedades. Estos intereses estarían afectados, tanto en el TRLIS como en la Ley 27/2014, por la regla de no deducción de los gastos «derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades», siendo así que el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que la «deuda tributaria estará integrada, en su caso, por a) El interés de demora». Y así, la referida sentencia concluyó que:

[...] si no resultan deducibles los gastos derivados de la contabilización del Impuesto, sea el resultante de la autoliquidación practicada por el contribuyente en su declaración, sea una liquidación practicada por la Administración, tampoco lo son los intereses que integran dicha deuda tributaria.

La sentencia del TS que se comenta no ha entrado a examinar expresamente la relación entre el artículo 58.2 de la LGT y los artículos del TRLIS y de la Ley 27/2014 que hacen referencia a los gastos derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades, aun cuando pueda entenderse que lo hace tangencialmente, cuando, tras referirse a las dos resoluciones del ICAC relativas a la contabilización del impuesto sobre sociedades, concluye que las mismas «nos permite sostener el carácter financiero del interés de demora tributario». En efecto, el artículo 18.2 b) de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 establece «que los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida “Gastos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias».

Es cierto que los intereses de demora tienen carácter financiero, pero también lo es que su fundamento es la demora en el pago tardío de una deuda tributaria fiscalmente no deducible, de manera tal que su función es hacer equivalente financieramente la percepción de la deuda tributaria tardíamente respecto de su percepción en tiempo. Desde esta perspectiva, los intereses de demora tributarios forman parte de la deuda tributaria. Pues bien, cuando esta deuda fuese la del impuesto sobre sociedades estaría afectada por la regla de no deducción prevista, actualmente, en el artículo 15 b) de la Ley 27/2014.

Las dos resoluciones del ICAC no contradicen la conclusión precedente, antes bien le confieren un cierto apoyo, en la medida en que inscriben a los intereses de demora tributarios en el contexto de la contabilización del impuesto sobre sociedades. Sin embargo, la apelación que a las mismas hace la sentencia del TS que se comenta no parece que pueda apoyar el criterio de la subsunción de dichos intereses en el artículo 15 b). Por el contrario, destacando el *carácter financiero* de los intereses de demora, el TS resalta su autonomía, aventando los posibles efectos de su relación de accesoriedad, en el sentido del artículo 26 de la LGT, respecto de la cuota del impuesto sobre sociedades.

Por tanto, cualquiera que fuere el aliciente teórico que pudiera suscitar la peculiaridad de los intereses de demora asociados a la deuda tributaria del impuesto sobre sociedades, es lo cierto que la sentencia del TS que se comenta no le concede valor alguno. Con ello, por otra parte, pone en pie de igualdad a todos los intereses de demora, frente a su deducción en el impuesto sobre sociedades, lo que parece pertinente.

### 3.4. Intereses a favor del contribuyente

En el momento de escribir estas líneas su autor no conoce de la existencia de ninguna sentencia del TS que haya abordado la cuestión de la tributación de los intereses tributarios a favor de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, ya sea a consecuencia de la devolución tardía derivada de la mecánica del tributo o de la devolución de ingresos indebidos.

La indisputable inclusión de estos intereses entre los ingresos y, por ende, su repercusión en el resultado contable permite concluir que los mismos formarán parte de la base imponible.

La Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–) ha entendido que esos intereses no están gravados en sede de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas, suscitando el interrogante de la posible extensión de tal criterio en relación con los contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Pero su importancia no acaba en ese aspecto. En efecto, como se verá, la argumentación que despliega esta sentencia pugna, en ciertos aspectos, con la de la sentencia del TS que se comenta.

#### 3.4.1. Los intereses a favor del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

El Auto de admisión del recurso de casación de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ077911–), relativo a la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de julio de 2019 (rec. núm. 688/2017 –NFJ076333–), fijó la cuestión que presentaba interés casacional en:

[...] determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

La literatura del auto de admisión ya apuntaba hacia una respuesta adversa a la tributación de los intereses a favor del contribuyente. Efectivamente así fue.

Dos fueron los argumentos en los que el TS fundamentó su decisión, a saber, la concurrencia de un supuesto de no sujeción y la incongruencia de gravar los intereses tributarios a favor del contribuyente considerando que los intereses de demora tributarios no eran deducibles, según la jurisprudencia hasta el momento existente. Bien se comprende que el segundo argumento, tras la sentencia del TS objeto de los presentes comentarios, ha de ser contemplado con prevención.

El fundamento de derecho tercero, bajo el título «Jurisprudencia sobre la no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los intereses de demora», se hizo eco del criterio de la sentencia del tribunal de instancia la cual, a su vez, sobre la base del carácter indemnizatorio de los intereses tributarios a favor del contribuyente, tomando razón de las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, que, como ha quedado expuesto, negaron la deducción, en el impuesto sobre sociedades, de los intereses de demora por cuanto derivaban de la realización de un acto contrario al ordenamiento jurídico, concluyó que «no resulta admisible jurídicamente que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo (entendemos que aquí se está haciendo referencia al impago de un tributo que es debido, lo que en la otra cara de la moneda sería la exigencia administrativa de un ingreso no debido)», criterio que reputa acertado la sentencia del TS por cuanto, «como sostiene la sentencia recurrida, no es coherente negar la naturaleza de gasto deducible en el impuesto de sociedades, pese a suponer una alteración en su patrimonio, so pretexto de que no se puede obtener una ventaja de un comportamiento ilegal, como en el caso de los intereses de demora, y cuando dichos intereses abonados previamente por el contribuyente para obtener la suspensión del acto, son reconocidos como indebidos y se abonan al contribuyente, estos estén sujetos al impuesto y no exentos, recuperando la Administración una parte de los mismos y desnaturalizando su carácter indemnizatorio». Más todavía, remacha la sentencia del TS, que:

[...] el que existan supuestos de devolución de ingresos indebidos en los que no se pueda imputar una actuación culposa de la Administración no empece al argumento utilizado por la sentencia recurrida, que se basa en el distinto tratamiento que se da a los intereses de demora cuando se deniega su deducción para los soportados por el contribuyente, para no obtener ventajas de una actuación derivada del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, y cuando se reconoce el carácter de indebidos de los ingresos se entiende [por la Administración tributaria] que el abono de los intereses de demora están sujetos y no exentos.

Y remata afirmando que «no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos».

Todos los argumentos precedentes han quedado muy debilitados tras la sentencia del TS objeto del presente comentario. Sin embargo, queda en pie el argumento de la no sujeción, en cuya virtud:

[...] hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida, [de manera tal que] los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente...

Así pues, la no sujeción ha sido fundamentada en dos argumentos, a saber, la negación de la existencia de una ganancia patrimonial y la finalidad compensatoria de los intereses tributarios a favor del contribuyente, que se vería perturbada por la inclusión de los intereses tributarios en la base imponible.

Respecto del primer argumento cabe indicar que el patrimonio del contribuyente sufre una merma como consecuencia del ingreso indebido y dos incrementos, uno como consecuencia de la devolución y otro como consecuencia de la percepción de los intereses tributarios. El saldo de estos movimientos patrimoniales es un aumento de patrimonio igual al importe de los intereses tributarios.

Respecto del segundo, se recordará que fue uno de los aducidos por las Sentencias del TS de 24 de octubre de 1998 y 25 de febrero de 2010, para negar la deducción de los intereses de demora tributarios en el impuesto sobre sociedades, finalmente abandonado por la sentencia de TS, relativa al impuesto sobre sociedades, objeto de este comentario.

### 3.4.2. Los intereses a favor del contribuyente en el impuesto sobre sociedades

Así pues, fue la finalidad compensatoria la que fundamentó tanto la no deducción de los intereses tributarios de demora en el impuesto sobre sociedades como la no sujeción de los intereses a favor del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el sentir de las sentencias del TS, anteriores a la Sentencia de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–). A partir de esta sentencia los caminos se bifurcan. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas la finalidad compensatoria motiva la no sujeción, en tanto que en el impuesto sobre sociedades la finalidad compensatoria no impide la deducción.

Tal bifurcación pudiera parecer impertinente, pero debe observarse que la deducción en el impuesto sobre sociedades no ha de arrastrar, necesariamente, la tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así lo ha entendido el voto particular a la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–), indicando que, aun cuando no quepa negar la relación que existe entre las dos cuestiones, «la solución que legislativa o jurisprudencialmente se dé a una de ellas no tiene necesariamente por qué condicionar la solución que se ofrezca a la otra».

Resta por ver si esa finalidad compensatoria determinará, también en el impuesto sobre sociedades, la no tributación de los intereses en favor del contribuyente. Y así podría ser apurando el argumento de la no sujeción. En efecto, el argumento de la no sujeción, esgrimido por la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–) es perfectamente extrapolable al impuesto sobre sociedades, ya que la finalidad compensatoria o indemnizatoria del interés a favor del contribuyente, de la que dicha sentencia extrae el fundamento de la no sujeción, se presenta, por igual, en los dos tributos. En fin, uno y otro, recaen sobre la renta, en cuanto manifestación de capacidad económica, aun cuando utilicen técnicas distintas para su medición. A los efectos de la no sujeción, poco importa que el impuesto sobre la renta de las personas físicas sea analítico y el impuesto sobre sociedades sea sintético o que en este último la renta se determine sobre el núcleo del resultado contable en tanto que en el primero se haga a través de las reglas específicas de cada rendimiento o ganancia patrimonial.

### 3.4.3. La renta extensiva

Las leyes reguladoras de esos tributos no definen expresamente la renta, pero es fácil colegir de su articulado que comparten el criterio de renta extensiva, según el cual todo aumento patrimonial se considera determinante de renta que será gravada en tanto la ley reguladora no establezca una excepción. Así se infiere, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta de las personas físicas, del artículo 33.1 de la Ley 35/2006, a cuyo tenor «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos», de manera tal que todo acrecentamiento patrimonial es objeto del impuesto, y respecto del impuesto sobre sociedades, del reconocimiento, por el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, del resultado contable como elemento nuclear de la base imponible, puesto que el artículo 36.2 del Código Comercio ordena inscribir en la cuenta de pérdidas y ganancias los ingresos y gastos del ejercicio, esto es, «los incrementos [o decrementos] en el patrimonio neto durante el ejercicio».

De este concepto de renta extensiva se deriva que todo aumento patrimonial experimentado por el contribuyente, cualquiera que fuere su causa, fuente u origen, será renta a los efectos de los dos impuestos, sin perjuicio de las excepciones legalmente establecidas, y de ahí que, en el voto particular, se afirme que «mientras el legislador no disponga lo contrario, los intereses de demora son renta gravable en el IRPF», conclusión que se estima también pertinente respecto del impuesto sobre sociedades.

El concepto de renta extensiva no es compatible con el efecto de no sujeción que la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–) ha extraído del carácter compensatorio de los intereses tributarios a favor del contribuyente. Más cierto es que, bajo tal concepto de renta, el carácter compensatorio de los intereses a favor del contribuyente no difiere del propio de los rendimientos que corresponden por la cesión de uso

de todo capital, sin que la distinción entre intereses remuneratorios o compensatorios tenga trascendencia alguna. Ahora bien, el concepto de renta es la columna vertebral de los tributos que, como el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas, recaen sobre ella.

## Referencia bibliográfica

Díaz Picazo, L. y Gullón, A. (1975). *Sistema de Derecho Civil*. Volumen I. Tecnos.

## Bibliografía

- AEDAF. (2016). La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora. *Papers Aedaf*, 11.
- Banacloche Palao, C. (2021). Los intereses de demora tributarios no están sujetos al IRPF. (Análisis de la STS de 3 de diciembre de 2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 455.
- Cuesta Cabot, G. (2015). ¿Son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los intereses de demora liquidados por la inspección? Comentarios a la luz de la reciente resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 y la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*, 3.
- Lucas Durán, M. (2016). ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? (Análisis de la RTEAC de 7 de marzo de 2015). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 396.
- Márquez Márquez, A. y Márquez Sillero, C. (2020). Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal. *Quincena Fiscal*, 15 y 16.
- Olea Comas, M. y Martínez Cabeza, L. (2020). Gastos no deducibles. En I. Corral Guadaño (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (capítulo 8). Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de Hacienda Pública.
- Orón Montal, G. (2019). Los intereses de demora tributarios en la base de los impuestos. *Carta Tributaria*, 51.
- Ucelay Sanz, I. (2015). La deducibilidad del gasto como requisito previo para su deducibilidad. *Carta Tributaria*, 3.
- Villegas Moreno, A. (2015). A propósito de los gastos financieros: ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 387.

# No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad

Análisis de la [STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

## Extracto

Esta importantísima Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 25 de marzo de 2021 casa y anula la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2019, estableciendo la siguiente doctrina con relación a la derivación de responsabilidad solidaria por ocultación o transmisión de los bienes del deudor principal con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria:

- 1.º No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido–, ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, a un menor de edad en ningún caso.
- 2.º El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones.
- 3.º El TS no se pronuncia sobre la posibilidad de imputar tales negocios jurídicos al representante del menor, ya que no es una cuestión que derive de los hechos acreditados en los autos ni sea precisa para resolver el recurso de casación planteado, sin perjuicio de que en otro momento pudiera suscitarse el interés casacional de tal cuestión jurídica.

## 1. Supuesto de hecho

Los hechos parten de una cierta entidad de responsabilidad limitada, de la que era administradora única la madre de la menor de edad que da lugar a la doctrina del Tribunal Supremo (TS) objeto de este comentario. En 2004 se habían iniciado actuaciones inspectoras acerca de la citada entidad, referentes a retenciones del IRPF de trabajadores y profesionales, IVA y retenciones por capital inmobiliario, ejercicios 2002, 2003 y primer trimestre de 2004, así como el correspondiente procedimiento sancionador por tales hechos en relación con la mercantil mencionada.

La administradora de la sociedad cesó en el cargo el 4 de junio de 2004 y el 16 de junio del mismo año donó a su hija, menor de edad por entonces, que aceptó (representada por su padre), a través de escritura pública, la nuda propiedad del inmueble que constituía la vivienda habitual de la familia. El 16 de julio de 2004 se disolvió la sociedad.

Dicha entidad fue objeto de una declaración culpable de quiebra y el 22 de octubre de 2008, tras actuaciones ejecutivas infructuosas, declarada fallida. La administradora de la sociedad, madre de la menor donataria, fue declarada responsable subsidiaria respecto a las deudas de la mercantil, el 1 de agosto de 2012. Meses más tarde, el 11 de febrero de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Cantabria inició el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria a la hija menor de edad de la administradora, expediente que culminó el 26 de junio de 2013 con la resolución por la que se declaraba dicha responsabilidad, como causante o colaboradora en la ocultación de los bienes de la responsable subsidiaria.

El acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cantabria que estimó la reclamación mediante Resolución de 31 de octubre de 2014. No obstante, dicha resolución fue recurrida en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT. El TEAC estimó el recurso mediante Resolución de 31 de mayo de 2017.

La resolución del TEAC a su vez fue objeto de recurso contencioso-administrativo por parte de la menor, representada por sus padres, ante la Audiencia Nacional (AN), que deses-

timó el recurso por Sentencia de 15 de febrero de 2019 (rec. núm. 729/2017 –NFJ072977–), la cual es objeto del recurso de casación que estamos comentando.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS establece una doctrina jurisprudencial clara en relación con la responsabilidad solidaria del menor por ocultación de bienes del deudor principal, que divide en tres aspectos:

- 1.º No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963 (que era la norma aplicable al caso enjuiciado), ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.

Es decir, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión –aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble– se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquel, aunque adquiriera este en su patrimonio.

- 2.º El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1.280.1 y 633 del Código Civil) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte que es preciso, como requisito de validez –*ad solemnitatem*–, la intervención de un fedatario público, el notario, obligado por la ley y por el reglamento notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.
- 3.º No cabe pronunciarse sobre la posibilidad de imputar, eventualmente, tales negocios jurídicos, mediante la atribución de la responsabilidad solidaria discutida, del

artículo 131.5 a) de la LGT de 1963, en la redacción aplicable al caso debatido, ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, al representante legal del menor, que actúa por cuenta de este y en su representación, pues pese a los términos del auto de admisión, no se trata de una cuestión que derive de los hechos acreditados en autos ni sea precisa para resolver el recurso de casación planteado, al margen del interés casacional que, hipotéticamente, pudiera suscitar tal cuestión jurídica, debidamente manifestada, para formar doctrina general, si se aprecia en tal asunto interés casacional objetivo necesario a tal fin jurisprudencial.

El TS es muy crítico con la sentencia de la AN casada, la cual, a su juicio, adolece de «una grave equivocación jurídica» al sustentar su fallo en la interpretación de que, la hija menor de edad, al aceptar la donación a través de su padre y representante legal, «está colaborando de manera consciente y voluntaria en la ocultación de esos bienes para que no se haga efectiva la deuda». El TS, en cambio, reitera que los menores de edad carecen de capacidad de obrar y, por tanto, de obligarse jurídicamente *per se*, y no pueden colaborar (y menos, de manera consciente y voluntaria) en la ocultación de bienes, pues tales conceptos normativos (colaboración, causación, consciente, voluntaria, ocultación, transmisión, finalidad, maliciosa, etc.), son exclusivos de quienes gozan de capacidad de obrar, entre los que no se encuentran bajo ningún concepto los menores de edad.

Distingue el Alto Tribunal entre capacidad de obrar (esto es, capacidad para realizar actos en la esfera jurídica), de la que carecen los menores de edad, y capacidad jurídica (es decir, susceptibilidad de ser sujetos de derechos y obligaciones), que sí poseen los menores, como el resto de las personas. La primera impide que se dé en el supuesto enjuiciado el requisito de culpabilidad que exige la norma; la segunda, permite que los bienes transmitidos queden bajo la titularidad jurídica del menor. Esta elemental distinción es confundida, a juicio del TS, en la sentencia de la AN, a la que dedica duras palabras de crítica:

Este Tribunal Supremo considera que la sentencia de instancia, de la Sección 7.<sup>a</sup> de la Audiencia Nacional, que es muy parca y escueta en su argumentación y no aborda suficientemente el núcleo del problema jurídico suscitado, resulta incorrecta, pues centra la procedencia de la responsabilidad solidaria en el hecho de que, como sujeto titular del patrimonio adquirente, que aumenta con el derecho adquirido –la nuda propiedad– se beneficia del acto, porque tal derecho real se incorpora al patrimonio, por más que, debido a su carencia de capacidad de obrar, hubiera de ser representada la menor por su padre (respecto del cual no se suscita ni en vía administrativa ni en el pleito seguido en la instancia que mantuviera un conflicto de intereses al respecto). Esto es, la sentencia confunde la capacidad jurídica con la capacidad de obrar.

Elogia, en cambio, el TS la resolución del TEAR de Cantabria, que califica de «plenamente acertada», dándole pie a verter cierto reproche sobre el funcionamiento de la vía administrativa que, pese a su sutileza, no queremos que pase desapercibido:

Sucede que, a menudo, la privación al interesado del efecto de firmeza que podría residir en las resoluciones revisoras obligatorias, como la del TEAR, por virtud del auto recurso administrativo que la ley permite, empeora notablemente no solo la posición del interesado, sino la seguridad jurídica misma, como ocurre en el caso debatido.

Recordemos que el TEAR de Cantabria dio la razón al contribuyente, siendo así que fue la Administración tributaria quien recurrió en alzada ante el TEAC, que se la denegó, dando origen al recurso en vía contenciosa, donde la AN ratificó la interpretación del TEAC, la cual finalmente ha resultado corregida por el TS en 2021, que llega a la misma conclusión alcanzada por el TEAR de Cantabria en 2014. Es decir, después de siete años de discusiones estériles, se llega al fallo original.

Para el TS el problema jurídico ha de centrarse en el elemento de culpabilidad que existe en el presupuesto de hecho de ciertos tipos de responsabilidad, como el que regula el artículo 42.2 a) de la LGT (y, anteriormente, el art. 131.5 a) LGT de 1963). Efectivamente, la ley y la jurisprudencia coinciden en que para que sea procedente la derivación de responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del deudor principal, han de darse tres requisitos: autoría o colaboración en la acción, ocultación e intención de perjudicar la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Haciendo hincapié en esta última condición, la ley exige «como desencadenante de la responsabilidad, una determinada conducta intencional». Por tanto, no estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva, sino subjetiva:

Expresado en otras palabras, no responden los patrimonios como *universitas rerum*, sino las personas que observan determinadas conductas ilícitas –que responderán con todo o parte de su patrimonio, según los casos– pero cuando les sea imputable y reprochable la actividad que la ley establece como presupuesto habilitante o justificante de la derivación o traslación de la responsabilidad, haciéndola solidaria.

Centrado así el problema jurídico, resulta evidente que la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT (definida como «causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria») requiere una intención maliciosa, conocedora y voluntaria, atributos de los que, por ley, carecen los menores de edad, puesto que tampoco tienen capacidad de obrar:

Y a una menor de edad (tenía 6 años cuando fue donataria de la nuda propiedad del inmueble, representada por su padre), le es ajeno, ontológicamente, el concepto de dolo, y también el de culpa; o toda posibilidad legal de ser causante o colaborador en una ocultación de bienes ni de perseguir finalidad alguna de susstraer los bienes a su traba o ejecución.

Es consciente el Alto Tribunal que esta doctrina sólida e indubitada sobre la irresponsabilidad de los menores de edad puede dar lugar a conductas defraudatorias de los contribuyentes,

«utilizando de forma indebida la doctrina que establecemos». Siendo evidente que dicho peligro potencial existe, no puede ser obstáculo, sin embargo, para defender la interpretación correcta de las normas de perfil sancionador, como la que afecta al caso. El TS avisa que su doctrina:

[...] no prejuzga la validez o la corrección de los negocios jurídicos efectuados, en tanto que pudieran ser defraudatorios o celebrados en perjuicio de acreedores, ni priva a la Administración de las acciones que le incumben para rescindir civilmente el negocio jurídico o, en caso de que proceda, emprender la acción penal por alzamiento de bienes, precisamente frente a los criminalmente responsables, entre los que jamás podría encontrarse un menor de edad.

Tampoco entra el TS a juzgar una eventual responsabilidad del representante legal del menor, su padre en este caso, ya que esta cuestión no fue suscitada en los autos ni resulta precisa para resolver el recurso de casación. No obstante, el tribunal deja abierta la puerta a que en un futuro pudiera plantearse el interés casacional de este asunto.

### 3. Comentario crítico

Estamos, en nuestra opinión, ante una sentencia para felicitarse, donde el TS, lejos de redacciones farragosas o interpretaciones complejas de los preceptos tributarios, recupera el papel de intérprete, tal y como lo aprendimos en Derecho Romano: basado en los principios jurídicos elementales, que deben ser pocos y claros.

El abuso que los ciudadanos puedan hacer de los preceptos tributarios debe sancionarse a través de los instrumentos de los que el propio ordenamiento jurídico provee, pero en ningún caso ha de condicionar la interpretación ajustada de la norma. Esto ha hecho el TS en su sentencia objeto de análisis de 25 de marzo de 2021 cuando resuelve que no se puede derivar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. Y no puede hacerse porque este tipo de responsabilidad, tal y como la ha querido configurar el legislador, no es, como parece deducirse de la evolución de la doctrina administrativa, una responsabilidad objetiva, sino que exige una conducta intencional del responsable que, en ningún caso, puede darse en un menor de edad, carente por ministerio de la ley, de capacidad de obrar en el mundo jurídico.

La actuación de un menor de edad a través de su representante legal, que suple su falta de capacidad para obrar, hace del todo incompatible su responsabilidad (en este caso, fiscal), respecto a conductas que requieren un elemento volitivo o intencional, como ocurre en la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, donde la conducta obstructiva ha de tener por finalidad perjudicar la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Es decir, no se puede imputar al menor por una intención que, de haberla, no es propia, sino que procede de su representante.

Esta sentencia del TS es importante no solo por situar al menor de edad en la esfera jurídica que le corresponde (la de los inimputables por ministerio de la ley), sino por reforzar el elemento subjetivo de culpabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT:

El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones.

Y es que la intencionalidad de la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes se ha venido diluyendo en los últimos años a raíz de la doctrina jurisprudencial emanada de la AN, como indicaremos más adelante.

La cuestión de la responsabilidad de los menores de edad en relación con el supuesto regulado en el artículo 42.2 a) de la LGT, ya había sido resuelta tanto por los tribunales económico-administrativos como por los tribunales de justicia. Es curioso observar que en los dos supuestos que conocemos, el TEAR (un tribunal administrativo de «primera instancia») dio la razón al contribuyente, rechazando la derivación de responsabilidad, y solo por razón de un ulterior recurso de alzada planteado por la AEAT, la cuestión llegó ante el TEAC, que sí se mostró favorable en ambos casos a la pretensión administrativa de derivación de responsabilidad. En cuanto a los tribunales contenciosos, los criterios son contrapuestos: mientras que para el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco y para la AN el menor es responsable por los actos que, en su nombre, realiza su representante legal, para el TSJ de Madrid y, tras esta sentencia definitiva que comentamos, para el TS, no cabe extender la responsabilidad fiscal a un menor. Lo explicaremos con más detalle en las próximas páginas.

Como hemos apuntado anteriormente, la doctrina administrativa ha ido relajando en los últimos tiempos el elemento subjetivo de la conducta que constituye el presupuesto de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT: de un inicial dolo o malicia exigido expresamente por el artículo 131.5 a) de la Ley General Tributaria de 1963 (donde se introdujo por primera vez, en 1995, esta figura de responsabilidad tributaria personal), se ha pasado al actual *scientia fraudis* o simple conocimiento de la situación económica del deudor principal, por parte del presunto responsable (RTEAC de 19 de octubre de 2020, para unificación de doctrina, fundamento de derecho cuarto)<sup>1</sup>:

Por lo tanto, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo del Código

<sup>1</sup> RG 4572/2018 (NFJ079435).

Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, **pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, deberá acreditar que este ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.**

Esta evolución ha sido criticada en muchas ocasiones por algunos estudiosos del derecho tributario<sup>2</sup>, quienes han puesto de relieve que cuando la Administración tributaria recurre a la derivación de la responsabilidad (especialmente, en los últimos años), lo hace primando la facilidad de recaudación frente a las garantías que asisten a los contribuyentes. Explicamos a continuación varios ejemplos que afectan a esta figura de responsabilidad solidaria de «quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» (art. 42.2 a) LGT).

En principio, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han definido el concepto de ocultación, entendido no solo en un sentido físico (como desaparición material de los bienes), sino también en su significado jurídico (de traspaso de la titularidad de los mismos), lo cual ya supone una importante extensión del alcance de este tipo de responsabilidad. Así, se entiende que hay ocultación en el reparto de dividendos (Sentencia de la AN de 24 de junio de 2020<sup>3</sup>), o en determinadas operaciones de reestructuración empresarial que no responden a un motivo económico válido (STS de 6 de junio de 2014<sup>4</sup>). Pues bien, recientemente, el TEAC, en su Resolución de 16 de marzo de 2021<sup>5</sup> incluye también como ocultación aquellos casos en los que, aunque no hay transmisión de los bienes –los cuales siguen permaneciendo bajo la titularidad del deudor principal–, sí se produce una disminución del valor de los mismos que perjudica la acción recaudatoria (en el caso debatido, la constitu-

<sup>2</sup> Véase, Puebla Agramunt (2020, p. 250):

El legislador, preocupado por conseguir la autotutela del crédito más sencilla y cómoda, ha extendido sobremanera este supuesto de responsabilidad, cuando para exigirla, no debería prescindir, ni de la dogmática jurídica, ni de los derechos y garantías. Y con la regulación de este caso de responsabilidad, ha dado prevalencia al cobro, incluso de las sanciones, considerándolas únicamente como créditos, pasando por encima de principios como el de responsabilidad subjetiva, de inejecutividad de las sanciones y de personalidad de la pena, y orillando derechos como el de defensa y presunción de inocencia.

También muestran su parecer contrario a una regulación deficiente de la responsabilidad Ruiz Hidalgo (2015).

<sup>3</sup> Rec. núm. 702/2017 (NFJ081144).

<sup>4</sup> Rec. núm. 560/2012 (NFJ054733).

<sup>5</sup> RG 1036/2020 (NFJ081271).

ción de una garantía hipotecaria sobre el inmueble embargado, en garantía de ciertos créditos a favor de los presuntos responsables<sup>6</sup>):

Así las cosas, este Tribunal Central concluye que el término «ocultación» debe entenderse en un sentido amplio, no limitado a aquellas actuaciones que supongan la ocultación física de un bien del deudor principal o la ocultación jurídica mediante su transmisión, sino también todos aquellos actos que, como ocurre en el caso examinado en el presente recurso extraordinario, aun no conllevando la pérdida por el deudor principal de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública.

Por tanto, se observa como la Administración ha ido expandiendo el concepto de ocultación a efectos de permitir derivar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, no solo a los supuestos que respetan literalmente el requisito establecido en la norma, esto es, la transmisión a terceros de los bienes del deudor para evitar que con los mismos se pueda hacer cobro de la deuda tributaria, sino a aquellos otros casos en los que, aun permaneciendo los bienes bajo la titularidad del deudor principal (es decir, en los que no hay transmisión, luego no se verifica el requisito legal), se ha realizado algún tipo de negocio que minorra el valor de los mismos, dificultando la posibilidad de realización por parte de la Administración tributaria.

El ejemplo más significativo de la relajación de las condiciones inicialmente requeridas para habilitar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT es la evolución, ya apuntada, de la exigencia del elemento subjetivo. La AN, en uno de sus últimos pronunciamientos sobre esta materia (Sentencia de 13 de febrero de 2020<sup>7</sup>), interpreta la eliminación de la malicia –que, originalmente, requería el art. 131.5 a) LGT de 1963 y ha desaparecido de la redacción del vigente art. 42.2 a) LGT 2003– como una manifestación clara de la voluntad del legislador de eliminar el dolo de la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria por ocultación de los bienes del obligado tributario:

Así, con carácter general, cabe señalar que la «malicia» exigida por el artículo 131.5 LGT/1963 suponía una redundancia no solo innecesaria sino también perturbadora del sentido de esta responsabilidad; al menos porque bastan actos que preparen, provoquen, simulen o agraven una aparente insolvencia del deudor, **para lo que solo se precisa conocer o tener conciencia de esta posibilidad, no un es-**

<sup>6</sup> En el caso planteado, la constitución de una garantía hipotecaria sobre el bien inmueble, propiedad del deudor principal, minoraba hasta tal punto su valor que hacía presumir la imposibilidad de venta en subasta de dicho bien para hacer frente al crédito de la Hacienda Pública, por lo que se entendió la improcedencia de instar su enajenación, dado el coste de realización y su previsible nulo resultado.

<sup>7</sup> Rec. núm. 393/2018 (NFJ082075).

**pecífico ánimo de perjudicar.** La dicción del artículo 42.2 a) LGT/2003 permite entender que basta que los actos u omisiones tiendan objetivamente a la ocultación o transmisión de bienes, sin necesidad de que consumen su resultado.

Observamos que, de la exigencia inicial en 1995 de una conducta dolosa o maliciosa, se ha pasado actualmente a aceptar la derivación de la responsabilidad, no solo cuando existe culpa, sino también cuando hay un mero conocimiento de la situación económica del deudor respecto de la Hacienda Pública. Es más, encontramos pronunciamientos judiciales en los que dicho conocimiento incluso se presume (Sentencia de la AN de 2 de octubre de 2019<sup>8</sup>):

Los demandantes tuvieron conocimiento de que participaban en una acción de ocultamiento de bienes del padre. Esto se desprende de la estrecha vinculación entre donante y donatario que permite presumir que conocían la intención del donante de eludir hacer frente a su responsabilidad tributaria.

Esta objetivización de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT defendida por la AN, en consonancia con el parecer administrativo, es rechazada frontalmente por el TS en su sentencia de 25 de marzo de 2021, para quien la supresión del calificativo de «maliciosa» referente a la conducta definida en el precepto legal, «por más que pudiera sugerir cosa distinta», no evita que siga siendo necesaria una conducta «que implica conocimiento y voluntad» para que se cumpla el presupuesto de hecho subjetivo de la responsabilidad:

La conducta habilitante de la responsabilidad de «causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, **ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, concedora y voluntaria, atributos que cabe negar, ex lege, a los menores que, como tales, carecen de capacidad de obrar.** Además, aun si por hipótesis concurriera mera negligencia, tampoco le podría ser imputada al menor como fuente de responsabilidad subjetiva.

Un supuesto similar al que es objeto del presente comentario, que ha tenido lugar en Cantabria, se planteó asimismo en la Comunidad de Madrid. El TEAR de Madrid, en Resolución de 28 de marzo de 2014<sup>9</sup>, dio la razón al contribuyente y rechazó la derivación de responsabilidad solidaria al menor de edad, considerándole no imputable por una conducta consciente:

<sup>8</sup> Rec. núm. 522/2017 (NFJ082250).

<sup>9</sup> Resolución 28/3022/2013.

En el recurso de reposición ya se alegó que el hecho de ser los donatarios menores de edad impide que pudieran ser conscientes de la conducta que presume la Administración y esta alegación fue desestimada en el acuerdo resolutorio del recurso con el fundamento de que, en el presente caso, es más fácil hacer esa presunción de conocimiento al ser el deudor el representante legal del donatario, al tratarse este de un menor de edad y, según consta en la escritura de donación, haber aceptado lo donado en nombre y representación de sus hijos, al ostentar junto a su cónyuge la patria potestad de los mismos. Este Tribunal no puede confirmar esa argumentación, pues lleva como consecuencia que la conducta consciente de colaboración en la ocultación o transmisión del bien se predica del representante del donatario pero no de este, que es a quien se declara responsable y a quien se le exige, con cargo a su entero patrimonio y no con una mera afectación del bien transmitido, el pago de la deuda resultante, siendo un menor de edad en el momento de realizarse la donación, **a quien no se le puede imputar una conducta consciente y al menos negligente como origen y causa de una atribución de responsabilidad.**

El *iter* procedimental de este recurso fue idéntico al que siguió la resolución estimatoria del TEAR de Cantabria de 31 de octubre de 2014, origen de la sentencia del TS que estamos comentando: la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT recurrió en alzada ante el TEAC y este, en Resolución de 28 de mayo de 2015<sup>10</sup> estimó el recurso interpuesto por la Administración tributaria, imputando al menor de edad los efectos de la conducta de su representante legal, sobre la base de que el artículo 42.2 a) de la LGT no establece ninguna excepción para el caso de que las personas declaradas responsables actúen por medio de representante, ya sea legal o voluntario.

Junto a este débil argumento del TEAC subyace la verdadera razón de la interpretación del Tribunal Central, expresada manifiestamente en la propia resolución: «Piénsese, además, que la interpretación seguida por el TEAR conllevaría la impunidad de toda ocultación producida mediante la donación de bienes a favor de los hijos menores de edad, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública».

A favor de trasladar a los menores los efectos de la manifestación volitiva de sus representantes legales, el TEAC cita su propia Resolución de 21 de julio de 2010<sup>11</sup>, ratificada por la Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2011<sup>12</sup>, que, como única garantía para el menor, limita el alcance de su responsabilidad al valor del bien donado, en la consideración de que «no se le causa un perjuicio fuera de los límites del beneficio que, subrepticamente, pretende obtener [el donante] con la ocultación de bienes sustrayéndolos a la actuación de la

<sup>10</sup> RG 2457/2015 (NFJ058332).

<sup>11</sup> RG 2404/2009.

<sup>12</sup> Rec. núm. 571/2010 (NFJ045870).

Administración»<sup>13</sup>. Es también partidario de la responsabilidad del menor por los actos de sus representantes el TSJ del País Vasco (Sentencia de 4 de julio de 2019<sup>14</sup>) quien, como critica el TS respecto de la Sentencia de la AN de 15 de febrero de 2019, también confunde la capacidad de obrar (de la que carece el menor) con la capacidad jurídica o susceptibilidad de ser sujeto de derechos y obligaciones:

Para esta Sala, la cuestión carece de verdadera sustancialidad en la medida en que el menor de edad cuenta con capacidad jurídica plena y es sujeto activo y pasivo de relaciones jurídicas, siendo plenamente exigibles las obligaciones que contraiga por medio de quienes ejerzan sobre él la patria potestad o la tutela. [...] Cabe puntualizar que la declaración de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el *ius puniendi* del Estado solo cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones, de acuerdo con SSTs de 8 de diciembre de 2010 o 6 de julio de 2015, pero no cuando, como es el caso, la solidaridad y la pertinente declaración de responsabilidad no alcanza siquiera o no excede del pago íntegro de las liquidaciones tributarias.

La Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2015 fue recurrida por los declarados responsables ante el TSJ de Madrid, que, en Sentencia de 11 de abril de 2019<sup>15</sup>, anuló la derivación de responsabilidad a los menores, argumentando que un menor de edad no está capacitado para conocer el alcance de los actos que sus padres realizan en su nombre. Entiende asimismo el tribunal madrileño que con el fallo denegatorio no se produce perjuicio a la Hacienda Pública «en cuanto existen vías suficientes para hacer efectiva dicha responsabilidad en el pago de la deuda»<sup>16</sup>.

Pues bien, creemos que la Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 pone fin de manera definitiva a la controversia al descartar en cualquier caso la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT de los menores de edad.

Es interesante, asimismo, la matización que apunta la profesora Puebla Agramunt (2020, p. 231) quien, al comentar el auto de admisión a trámite<sup>17</sup> del recurso de casación que ha dado lugar a la sentencia del TS que estamos comentando, atisba cierta naturaleza sancionadora en la percepción que tiene el Alto Tribunal del artículo 42.2 a) de la LGT:

<sup>13</sup> Fundamento de derecho tercero, Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2011.

<sup>14</sup> Rec. núm. 496/2018 (NFJ075536).

<sup>15</sup> Rec. núm. 914/2018 (NFJ082252).

<sup>16</sup> En apoyo de esta interpretación, el TSJ de Madrid cita su Sentencia de 21 de junio de 2018 (rec. núm. 1511/2017 –NFJ071697–).

<sup>17</sup> Auto de la Sección Primera, Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS, de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ075662–).

b) En relación con la pregunta anterior, si el dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión puede ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable; o si se pueden imputar tales elementos subjetivos a su representante legal, que actúa por cuenta de aquel, **en contradicción, al menos aparente, con el principio de personalidad de las sanciones, dada la naturaleza semejante a estas que ostentan las conductas definidas en el precepto como determinantes de la responsabilidad.**

En contra del carácter sancionador del expediente de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) se pronunció el TSJ de Extremadura, en Sentencia de 30 de junio de 2015<sup>18</sup>. Algunos autores, sin embargo, han observado cierta naturaleza sancionadora en figuras de responsabilidad, como la originada por ocultación de bienes, cuyo supuesto de hecho «es similar al tipo del alzamiento de bienes, lo que a nuestro juicio expresa un componente exclusivamente sancionador, aunque la cuantía derivada no incluya ninguna sanción al deudor principal» (Romero y Serantes, 2016, p. 55). De hecho, ya en 1999, Zabala Rodríguez-Fornós hablaba de la *especial* naturaleza de la responsabilidad solidaria prevista por el artículo 131.5 de la LGT, cuya finalidad no era la garantía o el afianzamiento de la obligación tributaria, sino el resarcimiento directo por actos obstativos de la ejecución de una deuda tributaria (Zabala Rodríguez-Fornós, 1999, p. 67).

En esta línea interpretativa, el TS ha declarado expresamente la naturaleza sancionadora de otros supuestos del mismo artículo 42 (concretamente, del art. 42.1 a) LGT, referido a la responsabilidad solidaria de quien causa o colabora en la comisión de una infracción tributaria, responsabilidad que se extiende a la sanción)<sup>19</sup>. Respecto del supuesto regulado en el artículo 42.2 a) de la LGT, pese a que el presupuesto habilitante de la responsabilidad no consiste en la comisión de un ilícito tributario –como ocurre en el caso del art. 42.1 a) del mismo texto legal–, si implica una actuación cuando menos irregular, calificada de ocultación de bienes y muy próxima, como se ha apuntado, al alzamiento, que ha de presuponer al menos concurrencia de conocimiento y voluntad. De ahí que el TS, en su Sentencia de 25 de marzo de 2021, indique taxativamente que la conducta descrita en la ley para habilitar la derivación de responsabilidad solidaria («causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria») es incompatible con el caso fortuito, el desconocimiento o el descuido. No se puede «ocultar para perjudicar» por casualidad. Es la causalidad o finalidad del comportamiento, exigida por la norma, la que determina necesariamente la existencia de dolo (voluntad) o, cuando menos, culpa (conocimiento).

Dicho razonamiento permite al TS concluir la naturaleza sancionadora de la norma contenida en el artículo 42.2 a) de la LGT:

<sup>18</sup> Rec. núm. 464/2014 (NFJ059741): «A lo que añadimos que no estamos ante un procedimiento administrativo sancionador» (fundamento de derecho sexto).

<sup>19</sup> Sentencia del TS de 6 de julio de 2015, rec. núm. 3418/2013 (NFJ059217).

El adjetivo «maliciosa» que complementa al sustantivo ocultación –de la que, además, el responsable es causante o colaborador, con la finalidad de impedir su traba– hace referencia inequívoca a conductas o actitudes que reclaman una responsabilidad no solo personal, sino de índole sancionadora, además a título de dolo, excluyendo por tanto la culpa o negligencia. Es una norma sancionadora especial, con arreglo a nuestra reiterada jurisprudencia, lo que implica, en una primera aproximación al caso, que si no hay dolo no hay responsabilidad.

Cierto es que la norma aplicable temporalmente al caso enjuiciado era el artículo 131.5 a) de la LGT de 1963, que incluía en la descripción de la conducta el término aludido (maliciosa), el cual ha desaparecido en la definición actual del tipo. Aplicar la doctrina del TS en toda su extensión (es decir, tener que demostrar la intención dolosa del responsable para que prospere la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT), significaría echar por tierra la construcción doctrinal, defendida principalmente por la AN, de que actualmente basta la *scientia fraudis* (el mero conocimiento de que con la conducta se perjudica la acción recaudatoria), para habilitar la derivación de responsabilidad (por citar solo las del último año: Sentencia de la AN de 13 de febrero de 2020<sup>20</sup>, 2 de marzo de 2020<sup>21</sup>, 10 de junio de 2020<sup>22</sup>, 1 de julio de 2020<sup>23</sup>, 13 de octubre de 2020<sup>24</sup>, 24 de no-

<sup>20</sup> Rec. núm. 393/2018 (NFJ082075). Indica la sentencia, ya citada anteriormente: «Conviene también reiterar que el elemento subjetivo no precisa de intencionalidad, que es bastante con el comportamiento culposo» (fundamento de derecho sexto).

<sup>21</sup> Rec. núm. 358/2018. Sobre la intencionalidad, indica la sentencia que «el art. 42.2 a) LGT no exige una conducta dolosa, sino simplemente un conocimiento de que con su conducta puede ocasionarse un perjuicio» (fundamento de derecho quinto).

<sup>22</sup> Rec. núm. 632/2018.

<sup>23</sup> Rec. núm. 1193/2018 (NFJ078950). Esta sentencia reproduce pronunciamientos anteriores del mismo órgano judicial, en los que la AN interpreta que se cumple el elemento subjetivo de la conducta por el conocimiento que debían tener los presuntos responsables, respecto del contenido de la respuesta de la DGT a la consulta planteada por la sociedad que había repartido los dividendos que la despatrimonializaron:

El recurrente tenía pleno conocimiento y conciencia de los acuerdos de las Juntas Generales, asumiendo plenamente los mismos, aprobados por unanimidad y sin objeción de voto. Y tenía toda la capacidad de comprender la situación que se creaba con ese reparto de dividendos que, por supuesto, acepta por los beneficios que ello le produjo, a sabiendas de que se estaba despatrimonializando la sociedad y no pudo hacer frente a sus deudas (fundamento de derecho décimo).

<sup>24</sup> Rec. núm. 536/2018 (NFJ081082):

**La parte recurrente insiste a lo largo de su demanda en la falta del elemento de la culpabilidad** para que se admita la derivación de responsabilidad, **pero tal elemento no es exigible** para que se dicte una resolución como la que ahora se impugna. Así se ha establecido en multitud de sentencias que pasamos a mencionar en los párrafos siguientes (fundamento de derecho tercero).

viembre de 2020<sup>25</sup> y 30 de noviembre de 2020<sup>26</sup>). No obstante, esa parece ser la idea que se desprende de la sentencia del TS cuando indica:

[...] en nuestra opinión, lo decisivo, en el artículo 131.5 a) LGT de 1963 –aplicable *ratione temporis*–, en buena medida reproducido por el art. 42.2 a) LGT 2003, **del que es precedente reconocible, por más que en este queden desleídas las exigencias subjetivas [...]**».

La doctrina de que, con relación a la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT no se puede hacer responsable al menor por los actos llevados a cabo por su representante legal, acuñada de forma taxativa en la sentencia del TS objeto de este análisis, tiene sentido precisamente si se comparte la idea de que esta responsabilidad reviste un sesgo sancionador: la ley convierte en responsable de la deuda a un tercero por el hecho de haber ayudado al obligador principal a ocultar sus bienes, con la intención de perjudicar el cobro por la Hacienda Pública.

El elemento subjetivo o volitivo del tipo resulta fundamental para declarar procedente la derivación de responsabilidad, no tanto como el hecho de haber resultado beneficiado por el acto de ocultación, circunstancia que, en el caso de autos, no es más que la consecuencia lógica de la capacidad jurídica (que no de obrar) del menor de edad. Es decir, dado que un menor es susceptible de ser titular de bienes y derechos, la aceptación de la donación por parte del representante legal del menor ciertamente incrementa el patrimonio de este, pero tal beneficio no puede sustituir la ausencia del elemento de culpabilidad en la conducta del menor, al que no se puede trasladar los efectos de la intencionalidad de su representante legal. Otra interpretación implicaría, en palabras del TS, objetivar la responsabilidad del artículo 131.5 a) de la LGT 1963 y la del artículo 42.2 a) de la LGT actual, en contra de la letra y el espíritu de ambas normas:

e) Si se examina el asunto, además, desde la perspectiva civil, la menor no ha obrado –ni causado, colaborado u ocultado– en este asunto en un sentido propio, pues carecía de capacidad de obrar (art. 30, *contrario sensu*, así como 314 y siguientes del Código Civil), de suerte que sus actos jurídicos, respecto de la titulari-

<sup>25</sup> Rec. núm. 951/2018 (NFJ082100).

<sup>26</sup> Rec. núm. 502/2018 (NFJ082251). En relación con la intencionalidad, la sentencia declara que:

[...] lo relevante es que los declarados responsables hayan tenido conocimiento de la existencia de una deuda tributaria y hayan actuado con el fin de eludir su pago... En todo caso, además, el art. 42.2 a) no exige la concurrencia de fraude, bastando la mera consciencia de que se está provocando un entorpecimiento a la acción recaudatoria. La parte demandante insiste en su demanda que era ajena al responsable subsidiario y ajena al expediente tributario. Conviene también reiterar que **el elemento subjetivo no precisa de intencionalidad, que es bastante con el comportamiento culposo** (fundamento de derecho cuarto).

dad de derechos y obligaciones, ha de realizarlos por ellos su representante legal, en este caso, su padre. Por tanto, **considerar que la adquisición jurídica de la donación de la nuda propiedad de un inmueble en su patrimonio, por razón de su capacidad jurídica –que no de obrar– le inculpa, pese a la carencia de conocimiento, de comprensión y de voluntad del acto jurídico, es objetivar la responsabilidad, aún penal, en contra de la letra y del espíritu del artículo 131.5 a) LGT 1963, versión de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 42.2 a) LGT actual.**

En conclusión, en nuestra opinión, la sentencia del TS, más allá de dejar clara la inimpuntabilidad de los menores de edad en relación con el supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el actual artículo 42.2 a) de la LGT, es relevante porque incide en la naturaleza sancionadora de esta figura de responsabilidad tributaria, destacando la necesidad de que quede acreditada la culpabilidad (bien sea en el sentido de conocimiento, comprensión o de voluntad) como elemento esencial de la figura, para que resulte procedente la derivación de responsabilidad.

## Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, Nuria. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Romero, Carlos y Serantes, Francisco. (2016). *Responsables y responsabilidad tributaria*. Ciss.

Ruiz Hidalgo, Carmen. (2015). La declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de

la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT. *Revista Técnica Tributaria*, 109.

Zabala Rodríguez-Fornós, Arturo. (1999). La responsabilidad solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo. *Tribunal Fiscal*, 109.

## Bibliografía

Galapero Flores, Rosa. (2009). Derivación de responsabilidad por ocultación de bienes o incumplimiento o levantamientos de embar-

gos en el procedimiento de apremio (Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009). *Quincena Fiscal*, 15.

## **La inexigibilidad del pago de sanciones no firmes a los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT**

Análisis de la [STS de 8 de abril de 2021, rec. núm. 1107/2020](#)

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM  
Abogada del ICAM*

### **Extracto**

A continuación comentamos la Sentencia de 8 de abril de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, en el recurso de casación 1107/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado, frente a Sentencia de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que había estimado el recurso planteado por un responsable del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003. La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar si es posible derivar al responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada por el obligado principal y, por estar, por ello, automáticamente suspendida en periodo voluntario. También fue objeto de recurso precisar (si es que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa) cuándo se inicia el periodo ejecutivo y, por tanto, cuándo pueden intervenir los órganos de recaudación –a los efectos de determinar el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad–, en los supuestos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se haya interpuesto, como aquí acontece, recurso.

## 1. Supuesto de hecho

Con fecha 18 de junio de 2020, la sección de admisiones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) consideró que un asunto, sobre el que se había preparado recurso de casación, tenía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Al recurso se le dio número 1107/2020 y con fecha 8 de abril de 2021 se ha dictado la Sentencia (NFJ081847), de la que ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

La cuestión que presentaba interés casacional era ciertamente muy interesante y consistía en discernir si es posible que los órganos de recaudación deriven y exijan, al responsable solidario, una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa, por haber sido impugnada por el obligado principal.

Ha de precisarse que el caso que se presentaba en casación se trataba de una derivación de responsabilidad, dictada por una Dependencia Regional de Recaudación, al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para la exigencia al responsable, exclusivamente, de sanciones del deudor principal.

## 2. Doctrina del tribunal

La primera cuestión suscitada (determinar si es posible derivar, al declarado responsable solidario, una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa, por haber sido impugnada y estar, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario), la Sala decide que ha de ser resuelta en sentido positivo, atendiendo a que, en el caso examinado, la declaración de responsabilidad solidaria se produjo por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT.

Ni el artículo 42.2 a) de la LGT aplicado ni los artículos 174 y 175 de la LGT exigen, para el supuesto de derivación de sanciones, que las sanciones hayan ganado firmeza en vía administrativa, por lo que, acudiendo a un criterio de interpretación gramatical de las normas en juego, la sentencia concluye que la ley no requiere, para que se pueda dictar un acuerdo de derivación de responsabilidad, que la sanción derivada haya ganado firmeza para el deudor principal.

Todo ello ha de entenderse, obviamente, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y, por tanto, deba continuar suspendida, hasta que sea firme en vía administrativa. Es decir, que esta sanción, que no es firme en sede del obligado principal, se puede incluir en el alcance de la responsabilidad, pero no se puede exigir su pago al responsable si está suspendida.

Respecto de la segunda cuestión que presentaba interés casacional objetivo, la Sala contesta que, en los supuestos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se interponga recurso (de reposición o cualquier otro procedente en derecho), como el periodo ejecutivo, no se iniciará hasta la firmeza de la sanción en vía administrativa, ello determinará quién será el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad. De manera que, si no ha comenzado el periodo ejecutivo, porque la sanción está suspendida y se encuentra en periodo voluntario de pago, los órganos de recaudación no pueden ser competentes para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad.

### 3. Comentario crítico

Como sabemos, cuando sobre un asunto no hay jurisprudencia, entendida esta en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, se aplica la presunción de interés casacional objetivo del artículo 88.3 a) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), de manera que, en principio, si se invoca correctamente este motivo, el recurso debe ser admitido, porque legalmente el interés casacional objetivo se presume. Aquí, al no haber jurisprudencia, el abogado del Estado tenía relativamente fácil que se le admitiera recurso de casación.

Pero, en este caso, además, el Auto de admisión de 18 de junio de 2020 (rec. núm. 1107/2020 –NFJ078323–), del que fue ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, entendió que concurrían otros dos motivos para admitir el recurso de casación, en los que ya no aplica la presunción, a saber: que la doctrina fijada por la Sala de instancia podía ser gravemente dañosa para los intereses generales (y por ello encajaría en el art. 88.2 b) LJCA); y además, que la cuestión planteada afectaba a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso, al tratarse de la interpretación de normas relativas a los procedimientos tributarios y ser potencialmente numerosos los supuestos iguales al planteado y a los que se podría extender (motivo por el que se subsumiría en el art. 88.2 c) LJCA).

Estas dos últimas constituyen dos razones por las que el tribunal de casación puede (o no) apreciar que existe interés casacional objetivo. En este caso, se consideró que sí, y el auto entendió conveniente un pronunciamiento del TS que esclareciera las cuestiones objeto de casación, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (arts. 9.3 y 14 Constitución).

Como reconoce el auto de admisión, sobre la primera cuestión ya se había admitido otro recurso de casación (rec. núm. 8115/2019 –NFJ078076–), considerando que la pregunta presentaba interés casacional objetivo.

Y en cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, el auto había admitido que el TS no había abordado aún un asunto que tratara sobre los límites de la competencia entre los órganos de liquidación y recaudación en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria, cuando se tratara de expedientes sancionadores, suspendidos por haberse interpuesto el recurso o reclamación correspondiente. De modo que, sin duda, el recurso debía ser admitido.

La cuestión que presentaba interés casacional era ciertamente muy interesante: ¿es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa, por haber sido impugnada en periodo voluntario por el obligado principal y estar, por ello, automáticamente suspendida? Y ¿es en ese caso competente el órgano de recaudación?

Conviene insistir en que el asunto se refiere a un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria muy especial, la del artículo 42.2 a) de la LGT, y que, además, el objeto de la extensión de la responsabilidad solidaria se circunscribía a las sanciones tributarias; es decir, que se dictó para la exigencia, exclusivamente, de las sanciones.

Como es sabido, una de las especialidades del artículo 42.2 a) de la LGT consiste en que, ex artículo 174.5 de la LGT, en relación con el artículo 212.3 de la misma ley, aunque se recurran por el responsable, no se suspenden las sanciones que a este se le derivan. Así, aunque el acuerdo de derivación de responsabilidad consista, como en el caso de autos, exclusivamente en sanciones, estas no quedan automáticamente suspendidas para el responsable, por el hecho de que este haya interpuesto recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, ya que la LGT expresamente excluye las sanciones, derivadas en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, de la suspensión automática y sin garantías propias del artículo 212.3 de la LGT<sup>1</sup>.

Lo que el recurrente planteó ante la Sala de instancia fue incompetencia del órgano de recaudación para dictar el acuerdo, toda vez que las sanciones, al tiempo de dictarse este, estaban suspendidas.

La Sala parte de la interpretación conjunta de los artículos 161, 213.3 y 174.2 de la LGT: como la sanción está suspendida, no ha nacido el periodo ejecutivo y no se iniciará este hasta el día siguiente al vencimiento del periodo voluntario de pago. Por tanto, el pago de la sanción, inexigible para el obligado principal, también lo es para el responsable.

Aclarado lo anterior, en efecto, surge la pregunta de si no sería incompetente el órgano de recaudación, en la medida en que, si las sanciones estaban suspendidas, quien tendría la potestad para exigir las, por la vía de la declaración de responsabilidad, debería ser el órgano de liquidación, y no el de recaudación.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional y el Tribunal Económico-Administrativo Central le habían contestado al recurrente que el hecho de que las sanciones impuestas al

---

<sup>1</sup> Una crítica a esta regulación puede verse en Puebla Agramunt (2020, p. 218):

[...] a mi juicio, el legislador es consciente de que está mermando derechos de un procedimiento sancionador, porque este es un artículo inserto en el Capítulo IV de la Ley General Tributaria, dedicado al Procedimiento sancionador en materia tributaria y que lleva por título Recursos contra sanciones, y a pesar de todo, impide expresamente que el responsable pueda obtener, con ocasión de la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad que incluya sanciones, la suspensión automática de las sanciones que se le imponen por la vía de la derivación.

deudor principal se encontraran recurridas, no era obstáculo para derivar la responsabilidad por el órgano de recaudación, y que ello era así con independencia de que la ejecución de las sanciones se encontrara suspendida.

La Sala de instancia, Sección 7.<sup>a</sup>, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, no comparte este planteamiento, entendiendo que, si las sanciones que conforman el alcance del acuerdo de declaración de responsabilidad están suspendidas por la propia Administración, en sede del sujeto infractor, es el órgano de liquidación y no el de recaudación el competente para dictar el acuerdo.

El recurso de casación lo plantea el abogado del Estado, y la Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS no estima su recurso. Tomando como referencia lo que ya había dicho en su previa y muy reciente también Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), sobre la naturaleza de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT cuando se derivan sanciones al menor de edad<sup>2</sup>, y considerando que la actuación que se le imputa, y por la que se le responsabiliza, es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, y que solo se le están derivando sanciones, la Sala razona que, ni el artículo 42.2 a) de la LGT, ni los artículos 174 y 175 de la misma ley exigen, para el supuesto de derivación de sanciones, que las sanciones hayan ganado firmeza en vía administrativa, por lo que acudiendo a un criterio de interpretación gramatical se puede concluir que el acuerdo de derivación de responsabilidad no exige que la sanción haya ganado firmeza para el deudor principal.

Ahora bien, argumenta la sentencia, ello no quiere decir que las sanciones, suspendidas automáticamente en sede del deudor principal que las recurrió, puedan ser exigidas de pago al responsable, por mucho que el artículo 174.5 de la LGT establezca que, para este, no cabe la suspensión automática y sin garantías de las sanciones derivadas. En palabras de la Sala:

[...] en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, no existe obstáculo legal alguno para derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa.

No lo dice la sentencia, pero, habiendo dejado claro el TS que las sanciones no firmes en vía administrativa pueden ser objeto de derivación de responsabilidad, al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, pero que no puede exigirse su pago, mientras continúen suspendidas, parece evidente, a mi juicio, que, en estos casos, el responsable que, por su parte,

<sup>2</sup> Véase el comentario a la misma de Banacloche Palao (2021).

impugne el acuerdo de derivación de responsabilidad, no tenga que aportar garantías para suspender la ejecución del mismo.

Por otra parte, con esta sentencia, se suaviza el efecto poco ecuánime que se puede deducir de este precepto, que hace de peor condición al responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, que al sujeto que en su día cometió la infracción, pues al menos este último, por efecto de la presunción de inocencia, puede impugnar las sanciones sin pagar previamente su importe. Pero el responsable del artículo 42.2 de la LGT, a quien esta ley no quiere considerar beneficiario del principio de presunción de inocencia –porque no se entiende que haya cometido ninguna infracción, sino que se argumenta que en realidad solo responde de ella como garante–, no puede obtener la suspensión sin garantías de las sanciones que se le exigen. Al menos, gracias a lo que aclara esta sentencia, si la sanción derivada no es firme para el obligado principal, tampoco se puede exigir su pago al responsable.

La segunda cuestión que se plantea en el recurso de casación es cuándo se inicia el periodo ejecutivo y, por tanto, cuándo comienza la intervención de los órganos de recaudación, a los efectos de determinar el órgano competente para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad en estos casos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se ha interpuesto recurso.

La sentencia entiende que:

[...] la respuesta a dicha cuestión nos la da, con carácter general y entre otros preceptos, el artículo 174.2 de la LGT, que atribuye la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad al órgano de liquidación en los casos en que la declaración se efectúe con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago.

Efectivamente, el punto que determina, conforme al artículo 174.2 de la LGT, que se ceda la competencia del órgano de liquidación, en favor del órgano de recaudación, es el vencimiento del periodo voluntario de pago del deudor principal, iniciándose el periodo ejecutivo, conforme al artículo 161 de la LGT, el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para el ingreso en voluntaria.

Cuando se deriva la responsabilidad solidaria por el pago de sanciones, debe acudir a la regla especial del artículo 212.3 de la LGT que dispone que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción determina que la ejecución de la sanción quede automáticamente suspendida en periodo voluntario hasta que sea firme en vía administrativa. Ello quiere decir que, tratándose de sanciones, el periodo ejecutivo se inicia con la firmeza en vía administrativa. Nunca antes.

En consecuencia, si contra el acuerdo de imposición de sanción del infractor se interpuso recurso, las sanciones quedaron inmediatamente suspendidas y, por consiguiente, el pe-

riodo ejecutivo no se pudo haber iniciado, ya que aquella sanción no alcanzó firmeza en vía administrativa.

Ello conduce a concluir que el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad no pueda ser el órgano de recaudación. La Sala de instancia, que había concluido que el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad era el órgano de inspección, estaba acertada.

Una sentencia importante, en definitiva, la que tengo la oportunidad de comentar, porque insiste en la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT cuando lo que se derivan son sanciones, y que resuelve en consecuencia.

Aunque confieso que sigo sin comprender por qué debemos aceptar que un infractor pueda beneficiarse de la suspensión automática y sin garantías de las sanciones, como trasunto de la presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución, y que no pueda gozar de ella, sin embargo, el responsable<sup>3</sup>. Pues no nos olvidemos que, en el caso resuelto por la sentencia, las sanciones del obligado principal se encontraban impugnadas y suspendidas. Pero cuando ello no haya acontecido, el responsable de esas sanciones sí que podrá ser conminado al pago, sin que la LGT le permita la suspensión automática y sin garantías que, sin embargo, sí le permite al infractor.

Esta discriminación legal, a mi juicio, no tiene una justificación razonable, ya que al sujeto al que se le exija una sanción, vía responsabilidad, en realidad se le está sancionando, como sin duda han reconocido, tanto el Tribunal Constitucional<sup>4</sup>, como el TS<sup>5</sup>.

## Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, Nuria. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Banaclache Palao, Carmen. (2021). No cabe derivar la responsabilidad solidaria por

ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. (Análisis de la STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460.

<sup>3</sup> Sobre esta cuestión se pronunciará próximamente el TS, cuando resuelva el recurso de casación 3723/2020, admitido por Auto de 17 de diciembre de 2020 (NFJ082279).

<sup>4</sup> Véase, por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191).

<sup>5</sup> Véase, por todas, Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–).



# La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos?

**Jaime del Olmo Casalderrey**

*Economista y auditor, miembro del ROAC*

[jdolmo@economistas.org](mailto:jdolmo@economistas.org) | <https://orcid.org/0000-0002-9687-9173>

**Francisco J. López Corrales**

*Profesor titular de la Universidad de Vigo*

[corrales@uvigo.es](mailto:corrales@uvigo.es) | <https://orcid.org/0000-0003-1427-2958>

## Extracto

El reciente cambio en el alcance de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, incrementará notablemente el número de entidades que cumplirán los requisitos que les obligan a elaborar el estado de información no financiera (en adelante, EINF o estado), en el ejercicio 2021. Habida cuenta de la inexistencia de unas Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad y de la ausencia de regulación en algunos aspectos relevantes de la norma, tales como la forma en la que ha de realizarse la verificación del EINF o las condiciones que deben reunir quienes la lleven a cabo, el propósito de este artículo es, en primer lugar, analizar cuál es y cuál debería ser, en nuestra opinión, el papel del auditor de cuentas y el del prestador independiente de servicios de verificación en relación con este estado; en segundo lugar, divulgar las normas sobre los procedimientos aplicables en la práctica por los verificadores, y, por último, llamar la atención sobre la relevancia de la información no financiera y la necesidad de regular aspectos relacionados con la seguridad y confiabilidad de dicha información.

**Palabras clave:** verificación del estado de información no financiera; seguridad y confiabilidad de la información no financiera; auditoría de la información no financiera.

Fecha de entrada: 14-01-2021 / Fecha de aceptación: 16-05-2021

**Cómo citar:** Olmo Casalderrey, J. del y López Corrales, F. J. (2021). La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos?. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 189-208.



# Assurance and reliability of the Non-Financial Information Report (EINF), who should verify them?

Jaime del Olmo Casalderrey

Francisco J. López Corrales

## Abstract

The recent change in the scope of Law 11/2018 will significantly increase the number of entities that will meet the requirements to prepare the Non-Financial Information Reporting (hereinafter EINF or statement) in 2021. In view of the absence of European Sustainability Reporting Standards and the lack of regulation in some relevant aspects of the current Law, such as the way in which the EINF verification is to be carried out or the conditions to be met by those who carry it out, the purposes of this paper are, firstly, to analyze what it is and what should be, in our view, the role of the statutory auditor and that of the independent assurance services provider in relation with this statement; secondly to disclose the procedures that are, in practice applicable by the assurance provider, and finally to draw attention to the relevance of non-financial information and the need to regulate aspects related to the assurance and reliability of such information.

**Keywords:** Non-Financial Information Verification; assurance and reliability of non-financial information; audit of non-financial information.

**Citation:** Olmo Casalderrey, J. del y López Corrales, F. J. (2021). La seguridad y confiabilidad del estado de información no financiera, ¿quién debe verificarlos?. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 189-208.





## Sumario

Introducción

1. La regulación vigente en España: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre
2. Marcos para la preparación del EINF
3. La revisión y verificación del EINF
  - 3.1. El papel del auditor estatutario de cuentas frente al EINF
  - 3.2. La verificación del EINF por parte del prestador independiente
  - 3.3. El papel del prestador independiente de servicios de verificación
4. Procedimientos para realizar la verificación del EINF
  - 4.1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, NIEA 3000 revisada, en inglés ISAE, sobre Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Investigación de Información Financiera Histórica
  - 4.2. SO/IEC 17029:2019 de «Evaluación de la conformidad. Principios generales y requisitos para los organismos de validación y verificación»
  - 4.3. Estándar de aseguramiento de los Principios de AccountAbility, AA 1000AS
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

## Introducción

La obligación de divulgar el estado de información no financiera (EINF) por parte de determinadas entidades y grupos en España se introdujo en 2017, siendo ese mismo año el primer ejercicio de aplicación, si bien la Ley 11/2018, de 28 de diciembre (en adelante, la Ley), amplió y concretó la regulación anterior estableciendo, entre otros aspectos, la obligatoriedad de someterlo a revisión por parte de un verificador independiente. Este aspecto sitúa a España, hasta el momento, como uno de los pocos países de la Unión Europea (UE) que han optado por exigir el aseguramiento de la información no financiera, sin embargo la inexistencia de un desarrollo reglamentario que regule quién y cómo debe realizarse la verificación ha dado lugar, tras tres ejercicios de aplicación de la Ley, a que los procedimientos de verificación de los EINF que están utilizando los profesionales independientes en sus revisiones no siempre sean los mismos, ni tampoco el contenido ni las conclusiones de sus informes.

Sin lugar a duda el trabajo de verificación debe ser realizado por profesionales con la adecuada competencia técnica, capacidad y objetividad si no queremos que su informe se convierta en un documento que no aporte la credibilidad, fiabilidad y la relevancia necesaria que demandan los grupos de interés. Por tal motivo también es fundamental definir el perfil y acreditación del profesional independiente que lleve a cabo la verificación así como el organismo que supervise la actuación de estos profesionales.

El presente artículo está estructurado en las siguientes partes: el epígrafe primero, lo hemos dedicado a comentar las novedades introducidas por la Ley 11/2018; en el segundo epígrafe resumiremos muy brevemente el marco legal para la preparación del EINF; en el tercero, comentaremos el papel que la legislación española otorga, tanto al auditor estatutario de cuentas como al prestador independiente de servicios de verificación, para posteriormente en el epígrafe cuarto analizar los diferentes procedimientos que en la práctica están siendo aplicados por ambos, habida cuenta de que en la actualidad no existe un marco específico de aplicación y, por último, concluiremos comentando la reciente propuesta de la Directiva Europea, COM(2021) 189, de información sobre sostenibilidad, así como los aspectos que en nuestra opinión son prioritarios de cara a mejorar la comparabilidad, fiabilidad y relevancia de la información no financiera y en definitiva, a aportar seguridad y credibilidad al EINF.

## 1. La regulación vigente en España: la Ley 11/2018, de 28 de diciembre

La obligación de divulgación del EINF por parte de determinadas entidades y grupos se introdujo en la regulación española a través del Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, que vino a trasponer a nuestra normativa la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014 y que modificó el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Posteriormente la Ley 11/2018 sobre la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad, tras su publicación el 28 de diciembre de 2018, amplió de forma significativa el contenido del anterior real decreto. Dicha ampliación se sintetiza en cuatro aspectos relevantes:

El primero de ellos se refiere al ámbito de aplicación, el cual hasta la publicación de la Ley se limitaba a las entidades de interés público (EIP) que cumplieren una serie de requisitos. La Ley ha extendido el alcance a las sociedades o grupos que, aunque no se califiquen como EIP, simultáneamente cumplan con los dos requisitos siguientes:

- Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500 (250 a partir de 2021).
- Que tengan la consideración de EIP de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
  - Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20.000.000 de euros.
  - Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40.000.000 de euros.
  - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

Este cambio de criterio, aplicable desde el ejercicio 2018, amplió considerablemente el número de entidades obligadas a divulgar su EINF en España, número que se verá de nuevo incrementado a partir del ejercicio 2021 en la medida en que la Ley reduce el requisito del número medio de trabajadores de 500 a 250 a partir de este año.

El segundo aspecto novedoso de la Ley 11/2018 es que amplía y proporciona mayor concreción sobre la información a divulgar, incluyendo no solo aspectos sociales, laborales y medioambientales de ámbito general, sino también una relación de indicadores clave de resultados no financieros que, tal y como literalmente se describe en su artículo 1, «... puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea

y los estándares de Global Reporting Initiative, (GRI), debiendo mencionarse en el informe el marco nacional, europeo o internacional utilizado para cada materia».

El tercer aspecto se refiere a la eliminación de la posibilidad de que las entidades puedan omitir información en su EINF en casos excepcionales cuando la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente su posición comercial. Esta posibilidad se recoge en el artículo 19 bis de la Directiva 2014/95/UE, si bien el legislador español en la transposición no optó por esa alternativa.

El último aspecto destacable tiene que ver con la incorporación del requisito de verificación obligatoria del EINF por parte de un prestador independiente. Hasta ese momento, el único aspecto regulado en este ámbito se refería a la actuación de los auditores estatutarios de cuentas en el contexto de su auditoría sobre las cuentas anuales de la entidad que se limita, en relación con este estado, únicamente al requerimiento consistente en comprobar si se facilita o no el EINF.

En la medida en que la información no financiera gana relevancia entre inversores y resto de partes interesadas o *stakeholders* en su acepción en inglés, la demanda de seguridad de la información resulta cada vez mayor, por lo que la verificación por parte de un tercero parece la respuesta lógica en la era en la que la transparencia y la fiabilidad de la información resultan vitales para dar confianza a los mercados y a la sociedad en general.

Los cambios normativos señalados sin lugar a dudas están contribuyendo, en gran medida a que los órganos de gobierno y la dirección de las empresas españolas pongan el foco, no solo en sus indicadores económico-financieros sino también en identificar riesgos y establecer estrategias orientadas hacia una economía sostenible que combine la rentabilidad a largo plazo con la justicia social y la protección del medio ambiente, cuya inversión e impactos se divulguen a través de un EINF y puedan medirse mediante unos indicadores que a su vez les permita compararse frente a sus competidores. Como pone de manifiesto Pérez García (2020), la información no financiera ha de ser cabalmente entendida no como un fin en sí mismo sino como un medio para la mejora de la sostenibilidad empresarial y social, la creación de valor a largo plazo y la potenciación de la responsabilidad social corporativa (RSC) y del buen gobierno corporativo.

Al igual que la información financiera, la no financiera ha de estar destinada a satisfacer las necesidades de accionistas e inversores en su toma de decisiones. EY, en su quinta encuesta realizada a inversores institucionales para examinar su punto de vista sobre la información no financiera, revela que el 91 % de los inversores encuestados manifiestan que el desempeño no financiero ha tenido un papel fundamental en su toma de decisiones de inversión (Ernst & Young Global Limited, 2020). Si bien la información no financiera resulta esencial no solo para estos colectivos sino también para un conjunto mucho más amplio de partes interesadas, en la medida en que tiene relación con los impactos económico-financieros de la entidad así como con los relativos a cuestiones medioambientales, sociales, de

los empleados, los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, de ahí que el ámbito de interés se extienda a los trabajadores, clientes, consumidores, proveedores, comunidades locales, administraciones públicas y a la sociedad civil en general. Como indican San Frutos Velasco *et al.* (2018), el hecho cierto de la mayor importancia de los activos intangibles frente a los tangibles en el valor de muchas empresas lleva asociado un cambio de modelo informativo en el que la información no financiera adquiere un papel clave.

En la misma línea concluyen Salido Hernández *et al.* (2018), al manifestar que resulta evidente que cada vez más empresas se ven en la necesidad de dar respuesta a las demandas de todos los grupos de interés, y en definitiva a la sociedad en su conjunto, facilitándoles información sobre la repercusión de sus actuaciones en todos los ámbitos, no solo en el económico, sino también en el social en el sentido más amplio del término y en el medioambiental.

## 2. Marcos para la preparación del EINF

Según la regulación española, la preparación de la información contenida en el EINF debe basarse en marcos nacionales, marcos de la UE o internacionales y, con el objetivo de facilitar la comparabilidad tanto en el tiempo como entre entidades, dispone que para los indicadores clave de resultados no financieros se utilicen estándares que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia y los estándares de GRI. Estos indicadores deben ser pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta, y deben cumplir con los criterios de comparabilidad, materialidad, relevancia y fiabilidad.

Por tanto, las entidades españolas, tal y como menciona la Ley, podrán basarse para la elaboración de sus EINF, en referencias como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Objetivos de Desarrollo Sostenible, Sistema de Gestión y Auditoría Medioambientales, las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, la ISO 26000, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative u otros marcos internacionales reconocidos. Este hecho, al contrario de lo que podría pensarse, está provocando en la práctica un problema de heterogeneidad en la forma de calcular y presentar muchos de los indicadores no financieros lo que supone una dificultad para su comparación entre entidades. Sin embargo, este inconveniente en la práctica se está resolviendo, en parte, en la medida en la que las entidades están optando mayoritariamente por la alternativa de utilizar como base para la preparación del EINF los estándares GRI<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Desde que se estableció la obligatoriedad de presentar EINF en 2017, todas las entidades del IBEX 35 que lo presentan están siguiendo estándares GRI. Este hecho no solo sucede en las entidades del IBEX 35, ya que según un reciente estudio realizado por KPMG sobre las 100 empresas nacionales más

### 3. La revisión y verificación del EINF

Existen dos aspectos que debemos diferenciar, el primero se refiere al papel del auditor estatutario de la entidad en el contexto de su auditoría de las cuentas anuales en relación con el EINF, aspecto ya regulado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2018, y el segundo se refiere al trabajo de verificación, propiamente dicho, de la información contenida en dicho estado.

#### 3.1. El papel del auditor estatutario de cuentas frente al EINF

Tanto la Directiva como la Ley establecen un alcance de trabajo del auditor de cuentas en relación con el EINF limitado a una mera comprobación sobre la existencia de dicho estado, en el que, únicamente, han de constatar que el mencionado estado se facilite o no en la forma prevista en la normativa aplicable. En este ámbito, la regulación actual otorga al auditor estatutario un papel muy reducido. Surgen, en consecuencia, dudas a la hora de plantear cuáles serían las respuestas del auditor en el caso de encontrar inconsistencias entre la información financiera y no financiera y cuál sería la responsabilidad ante una inconsistencia relevante que el auditor no ponga de manifiesto alegando que no es el objeto de su trabajo. Como manifiestan Rejón López *et al.* (2018), ningún auditor en su sano juicio dejaría de advertir a los responsables del gobierno de la entidad de alguna incongruencia o incorrección flagrante que de la lectura del EINF se detectara. Si bien queda claro que la verificación del contenido del EINF, según la actual Ley 11/2018, no entra dentro del ámbito de su auditoría de cuentas de la entidad.

En el campo de la auditoría de cuentas anuales en la UE se siguen las normas emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de la IFAC (International Federation of Accountants), asociación internacional que elabora no solo las normas internacionales de auditoría (NIA), sino también otras normas que tienen que ver con el aseguramiento de la información financiera y no financiera. Las normas emitidas por la citada organización son directamente adoptadas en la Comisión Europea, quien solicita de los Estados miembros que sean traducidas a la lengua oficial de cada uno y adaptadas a sus marcos jurídicos nacionales para su aplicación efectiva en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de tal forma que, concretamente en nuestro país, las NIA adaptadas se identifican bajo el acrónimo NIA-ES.

Dentro del conjunto de las NIA-ES, la nueva NIA-ES 720R (2020) regula la responsabilidad del auditor con respecto a la denominada «Otra Información», definida como aquella que

---

relevantes según su nivel de ingresos, el 95 % de las que preparan EINF lo hacen siguiendo GRI (KPMG Asesores, SL, 2020).

acompaña a las cuentas anuales objeto de auditoría, consistente en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria y formulados por los responsables de gobierno de la entidad. La actual normal mercantil en España incluye al EINF dentro del informe de gestión y, por tanto, le es de aplicación la citada NIA-UE que viene a confirmar que el trabajo a realizar por el auditor estatutario en el contexto de la ejecución del encargo de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con este estado se tratará como «Otra Información» y, en consecuencia, el alcance se limitará únicamente a comprobar si este se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.

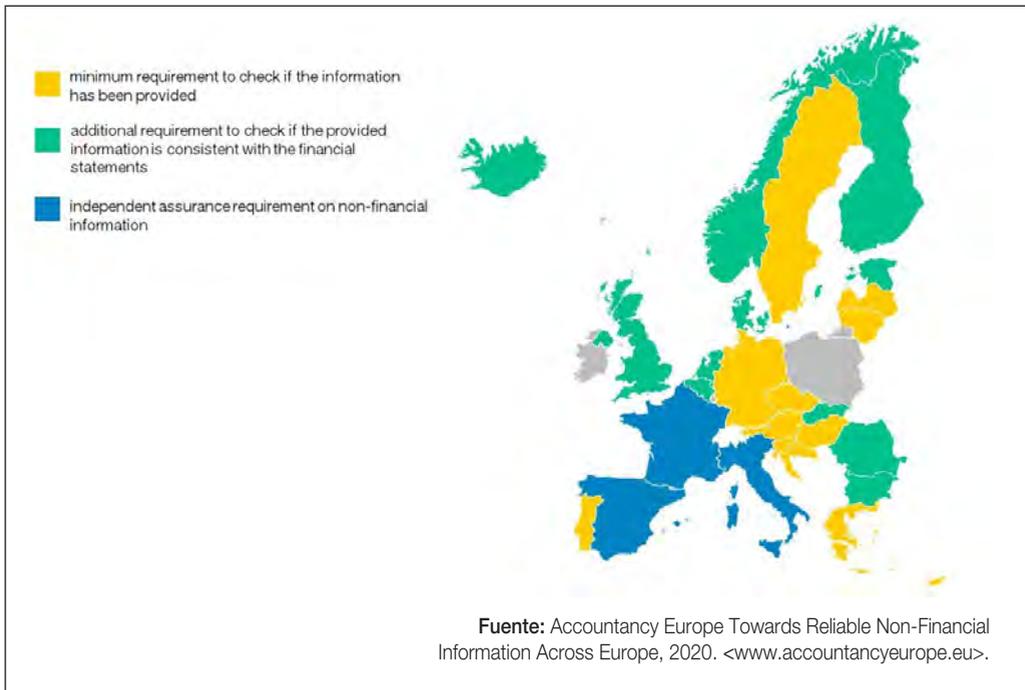
### 3.2. La verificación del EINF por parte del prestador independiente

El segundo aspecto se refiere a la verificación, propiamente dicha, de la información incluida en el EINF. La Directiva 2014/95/UE en su artículo 29 bis, punto 6, dispone que «los Estados miembros podrán exigir que la información contenida en el estado sea verificada por un prestador independiente de servicios de verificación». Sobre la base de dicha opción, el regulador español decidió transponer en la Ley 11/2018 la obligatoriedad de que la información incluida en el EINF fuese verificada por un prestador independiente, opción que compartimos, ya que, sin lugar a duda, tal y como exponen Hodge *et al.* (2009), la seguridad de la información tiene un impacto relevante en la confianza y en la percepción de una mayor credibilidad de los informes de sostenibilidad por parte de los usuarios. La alternativa de la verificación como mecanismo para influir significativamente en la seguridad de la información no financiera y en la posterior toma de decisiones, ha sido también puesta de manifiesto por Quick y Inwinkl (2020), esta misma línea es defendida por Simnett *et al.* (2009) quienes concluyen que las empresas que buscan mejorar la credibilidad de sus informes y construir su reputación corporativa son más proclives a solicitar la verificación externa de sus informes de sostenibilidad. Resulta también de interés la investigación de Calvo Centeno *et al.* (2018) sobre la legitimación de las actuaciones medioambientales de los grupos cotizados del IBEX 35 a través de una información no financiera revisada por un experto independiente de acuerdo con estándares internacionales generalmente aceptados. Todos estos estudios, en definitiva, demuestran que la verificación independiente mejora la relevancia y fiabilidad de la información sobre RSC.

Del mismo modo Habek y Wolniak (2016) concluyen que la obligación legal de la divulgación de datos sobre RSC tiene un efecto positivo en la calidad de los informes. Los resultados de su estudio empírico revelan que los informes elaborados sobre una base obligatoria alcanzaron un mayor nivel de calidad que los informes voluntarios. Esto significa que la obligación de informar sobre sostenibilidad es un factor que afecta a la calidad de los informes, si bien hemos de ser conscientes de que no es el único, ya que existen otros aspectos tales como que el informe deba prepararse de acuerdo con una norma o marco internacional, o que deba ser verificado externamente, aspectos que también contribuye a aumentar su credibilidad.

Al contrario de lo que sucede en España, hasta la fecha, según se desprende del informe realizado por Accountancy Europe (2020), la obligatoriedad de la verificación del EINF no ha sido la opción mayoritariamente escogida por el resto de Estados miembros de la UE en la transposición de la directiva a sus legislaciones nacionales, si bien entendemos que en el corto plazo dicha obligatoriedad se hará extensiva a muchos otros países, prueba de lo cual es que la reciente propuesta de modificación de la Directiva sobre Información no Financiera así lo contempla. Hasta febrero de 2020, de un total de 26 países europeos analizados, 12 aplican únicamente el requerimiento por parte del auditor estatutario consistente en comprobar que se haya o no facilitado el EINF; 11 países incluyen en sus regulaciones requerimientos adicionales de verificación relacionados con la consistencia entre la información del EINF y la de las cuentas anuales y la preparación del mismo conforme a la normativa y solo tres de ellos, Francia, Italia y España optaron por incluir además la verificación obligatoria del EINF por parte de un tercero independiente.

Este enfoque, un tanto flexible en la mayor parte de los países de la UE, ha sido cuestionado por los participantes en la encuesta llevada a cabo recientemente por la Comisión Europea (Directorate-General for Financial Stability, Financial Services and Capital Markets Union, 2020), cuyo resultado reveló que la gran mayoría está a favor de imponer requisitos de revisión más estrictos para la información no financiera al igual que ocurre en España, Francia e Italia.



### 3.3. El papel del prestador independiente de servicios de verificación

Queda claro que, en España, el contenido del EINF debe ser verificado por un «prestador independiente», es decir, un revisor externo, quien, sobre la base de unos procedimientos de verificación específicos, debe formular una conclusión sobre la preparación del EINF de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa vigente, sin embargo, lo que la Ley no define es quién está habilitado para hacer esa verificación, ni con qué criterios ha de realizarse. La ausencia de una definición clara de quién debería estar facultado para llevar a cabo la verificación puede dar lugar a que la revisión se realice sin la rigurosidad ni la debida diligencia, bien por falta de capacidad del verificador o bien por falta de conocimientos y que ello derive en ausencia de calidad, y lo que resultaría más negativo, del rigor, fiabilidad y seguridad necesarios. En la medida en que la información no financiera resulta ser para el conjunto de los *stakeholders* como mínimo tan relevante como la financiera, parecería lógico que al verificador se le aplicaran requisitos de cualificación, independencia y responsabilidad acordes a la función que realiza y similares a las que se establecen para quienes auditan la información financiera.

La falta de concreción en la Ley en relación con la figura del prestador independiente de servicios de verificación fue asimismo puesta de manifiesto por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo regulador de la actividad de auditoría de cuentas en España, en su respuesta a la Consulta 1 del BOICAC 117/marzo 2019 (NFC071317), en donde se indicaba que, ante la actual ausencia de regulación relativa a las condiciones que deben reunir quienes realicen la verificación del EINF y hasta que no se apruebe la regulación específica de los distintos aspectos de dicha verificación, esta podrá realizarse por el auditor de cuentas u otras personas con características o conocimientos adecuados para ejercer tal función. Recientemente el propio ICAC publicó una guía sobre la aplicación de la Ley 11/2018 en la que describe las condiciones deseables que deben reunir los verificadores del EINF para poder ser designados como tales, entre otras, poseer conocimientos, capacidad y experiencia acreditada en trabajos de revisión, disponer de una organización interna adecuada y tener independencia en relación con la entidad a verificar. La citada guía describe los elementos que considera esenciales en la redacción del informe, si bien, no define ningún modelo ideal de referencia para realizar la verificación. La guía publicada tiene únicamente un valor meramente informativo y no constituye una norma técnica ni crea nuevas obligaciones jurídicas (ICAC, 2021).

Si nos limitamos al ámbito del IBEX 35, un estudio empírico (García Sánchez *et al.*, 2020), realizado en 2019, evidenció que la verificación de los EINF formulados correspondientes al ejercicio 2018, en todos los casos analizados salvo en uno, fueron llevados a cabo por firmas de auditoría.

## 4. Procedimientos para realizar la verificación del EINF

La Ley actual tampoco define cuáles son los procedimientos que ha de aplicar el verificador independiente en el desarrollo de su trabajo para conseguir el objetivo pretendido, si

bien existen en la práctica dos colectivos de profesionales que concentran una gran parte de las verificaciones realizadas hasta el momento, por un lado, los auditores o sociedades de auditoría y, por otro, las denominadas entidades de «certificación» o certificadoras.

#### 4.1. Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, NIEA 3000 revisada, en inglés ISAE, sobre Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Investigación de Información Financiera Histórica

En la actualidad, ante encargos de verificación del EINF, las dos corporaciones que agrupan a la gran mayoría de los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, es decir, el Registro de Economistas Auditores (REA) del Consejo General de Economistas y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJC), están aplicando la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento, NIEA 3000 (revisada), utilizando como complemento las Guías de Actuación que, sobre la aplicación de la citada norma, emiten ambas corporaciones.

La NIEA 3000 (revisada) se aplica a los encargos de aseguramiento desde el 15 de diciembre de 2015 y establece como objetivos del profesional ejerciente los siguientes:

- Obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.
- Expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, ya sea mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión.
- Comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta norma o por cualquier otra NIEA aplicable.

Según la mencionada norma, los informes de revisión pueden establecer dos niveles de seguridad, el «aseguramiento razonable» que permite al profesional emitir su conclusión en términos de seguridad positiva y el «aseguramiento limitado» que permite emitir su conclusión en términos de seguridad negativa.

El nivel de profundidad de un trabajo de aseguramiento razonable (seguridad positiva) es sustancialmente mayor que aquel que se lleva a cabo en los trabajos con aseguramiento limitado (seguridad negativa), si bien dada la naturaleza de la información incluida en el EINF actualmente no siempre se dan las circunstancias que permitirían emitir informes de seguridad razonable o positiva en su conjunto, ya que generalmente este tipo de asegu-

miento tan solo se podrá emitir cuando los contenidos del EINF formen parte del proceso de gestión real y efectivo de la organización, sean medibles y trazables a lo largo del tiempo y se encuentren sometidos a control interno, supervisión y seguimiento sistematizados.

## 4.2. ISO/IEC 17029:2019 de «Evaluación de la conformidad. Principios generales y requisitos para los organismos de validación y verificación»

Al margen de las normas generalmente utilizadas por el colectivo de auditores de cuentas a la hora de elaborar los informes de verificación de los EINF, existe otro tipo de normas comunes que son aplicados mayoritariamente por otro tipo de entidades denominadas entidades de «certificación»; son las normas denominadas ISO emitidas por la Organización Internacional de Normalización.

La ISO/IEC 17029:2019 de «Evaluación de la conformidad. Principios generales y requisitos para los organismos de validación y verificación» (Asociación Española de Normalización, 2019) fue publicada en octubre de 2019 y posteriormente aprobada por la Asociación Española de Normalización en enero de 2020. Se trata del último estándar de una serie de normas diseñadas para la evaluación y el reconocimiento de quienes realizan actividades de evaluación de la conformidad y surge en gran medida como respuesta a la necesidad de crear una acreditación específica para las entidades de validación y verificación que, si bien actúa como una norma marco para todas las entidades y en una gama más amplia de evaluaciones de la conformidad, en la actualidad, también sería aplicable para la verificación de los EINF.

Aunque en realidad la norma se refiere a los principios generales y requisitos que han de cumplir los organismos que llevan a cabo la validación/verificación, contiene, en líneas generales, las actividades de ejecución del trabajo, los elementos de los programas de validación/verificación, así como la preparación y emisión de la declaración de validación/verificación.

Esta norma distingue entre la denominada validación aplicable a resultados proyectados, frente a la verificación que aplicaría a información o eventos que ya se han producido. Este último es el que se utiliza concretamente para el EINF. En ambos casos el trabajo se desarrolla bajo los principios de «enfoque basado en evidencias, presentación justa, imparcialidad, competencia técnica, confidencialidad y responsabilidad».

Por otro lado, la norma también determina diferentes niveles de seguridad, de forma que puede establecerse un nivel razonable y un nivel limitado de garantía.

Como puede observarse ambas normas, es decir, la NIEA 3000 y la ISO/IEC 17029:2019, presentan muchos aspectos comunes, pero otros difieren en cierta medida. Los comunes se refieren a la necesaria independencia del verificador y a la emisión de un juicio profesio-

nal e independiente acerca de la información contenida en el EINF, el enfoque basado en evidencias, la imparcialidad, competencia técnica, confidencialidad y responsabilidad, la necesidad de una planificación, de establecer una materialidad, el carácter muestral sobre el que se basa el trabajo de verificación, la cualificación técnica, experiencia, formación y capacitación del personal involucrado en la verificación así como los dos niveles de seguridad. Sin embargo, la ISO/IEC 17029:2019, al contrario de la NIEA 3000, no regula el tipo de informe a emitir por el verificador, lo cual puede dar lugar a heterogeneidad a la hora de elaborar los informes y en consecuencia mayor dificultad para evaluar conclusiones y realizar comparaciones entre entidades.

### 4.3. Estándar de aseguramiento de los Principios de AccountAbility, AA 1000AS

Existe otra serie de normas emitidas por una organización internacional que tiene como misión promover la responsabilidad a favor del desarrollo sostenible, es la denominada AccountAbility.

AccountAbility nace en 1995 con la misión de promover la responsabilidad a favor del desarrollo sostenible tanto en empresas privadas, ONG y organizaciones de carácter público, brindándoles su apoyo a través de instrumentos y estándares para implantar la responsabilidad ética, ambiental, social y de gobierno en las organizaciones y garantizar la responsabilidad empresarial.

Los estándares de AccountAbility, AA1000APS (2008) (Comité Técnico de Normas de AccountAbility, 2008), se dirigen a organizaciones que desarrollan un enfoque responsable y estratégico de la sostenibilidad y fueron elaborados con el objetivo de ayudar a dichas organizaciones a entender, gestionar y mejorar su desempeño en materia de sostenibilidad. Se trata de unos marcos simples, prácticos y sencillos para el desarrollo, análisis e implementación de iniciativas de sostenibilidad, que tienen como fundamento llevar a cabo prácticas inclusivas de participación de los *stakeholders* y asegurar la credibilidad en los informes sobre el desempeño de la sostenibilidad basados en principios utilizados por las entidades para demostrar liderazgo y desempeño en rendición de cuentas, responsabilidad y sostenibilidad.

La norma que regula los procedimientos a aplicar por el verificador es la denominada AA1000AS, y se trata de una metodología para evaluar la naturaleza y el grado en que una organización se adhiere a los Principios de AccountAbility, siendo la versión que está actualmente en vigor la AA1000AS v3.

Resulta paradójico pensar que una organización privada pueda crear estándares de carácter voluntario que resultan de aplicación generalizada a lo largo de diferentes países, lo cual pone de manifiesto que la sostenibilidad y la RSC no solo se basan en regulación sino en principios

y modelos que parten directamente de organizaciones privadas orientadas a dar respuesta a las demandas de todos los grupos de interés, y en definitiva a la sociedad en su conjunto<sup>2</sup>.

La verificación de la correcta aplicación del AA1000APS 2008 se lleva a cabo por entidades independientes que disponen de licencia otorgada por la organización AccountAbility. Hemos de añadir que el trabajo de verificación de AA1000AS, al contrario que en NIEA 3000 e ISO/IEC 17029:2019, ha de incluir siempre recomendaciones en cuanto a mejoras en los principios de inclusividad, relevancia y capacidad de respuesta que los revisores incluyen en sus informes.

En resumen, en España, hasta el momento de la preparación del presente artículo, no existe un requerimiento legal en cuanto a la utilización de un estándar específico para llevar a cabo la verificación del EINF si bien, las tres metodologías de revisión descritas con anterioridad son las que se están aplicando mayoritariamente, siendo NIEA 3000 en la práctica, la más utilizada<sup>3</sup>.

La inexistencia de un único estándar de verificación junto con la ausencia de un marco común relativo a la información no financiera, tal y como exponen Kolk y Perego (2008), son la causa de la existencia de variaciones significativas no solo en el tipo de seguridad aportada por el verificador sino también en la variabilidad de los formatos y contenidos de los informes de verificación.

En nuestra opinión sería deseable que la regulación estableciese un estándar común en relación con el trabajo de verificación al objeto de evitar interpretaciones erróneas por parte de los usuarios de los informes. Esta es también la conclusión que se deriva de la consulta pública llevada a cabo el pasado año por la Comisión Europea, cuyos resultados ponen de manifiesto que el 69 % de los consultados están de acuerdo con la utilización de un estándar común de revisión (Comisión Europea, 2020).

## 5. Conclusiones

En diciembre de 2019 la Comisión Europea elaboró el denominado Pacto Verde Europeo (European Green Deal) como una respuesta a los desafíos del clima y el medio ambiente (Comisión Europea, 2019). Se trata de una estrategia de crecimiento destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, en la que existe un compromiso de reducción gradual de emisio-

<sup>2</sup> Del conjunto de empresas que forman el IBEX 35, siete de ellas incorporan dentro de sus sistemas de gestión de RSC las denominadas Accountability Standards, concretamente AA1000APS 2008.

<sup>3</sup> En la práctica, tanto en el ejercicio 2018 como en el 2019 todos los verificadores del EINF de las empresas del IBEX 35 han realizado sus procedimientos siguiendo la NIEA 3000 (revisada) y en cuanto a los niveles de seguridad, la gran mayoría de las verificaciones se realizaron con alcance de seguridad limitada.

nes de gases de efecto invernadero hasta su total eliminación en 2050. El Pacto Verde aspira también a proteger, mantener y mejorar el capital natural de la UE, así como a proteger la salud y el bienestar de los ciudadanos frente a los riesgos y efectos medioambientales y, en definitiva, transformar su economía y su sociedad para situarlas en una senda más sostenible. En este contexto se hace cada vez más necesario contar con una información no financiera común que permita la toma de decisiones y que contribuya a gestionar, supervisar y medir el impacto de las políticas de sostenibilidad y responsabilidad social de las organizaciones.

Formando parte de esta estrategia contemplada en el Pacto Verde, la Comisión Europea se comprometió a revisar la Directiva 2014/95/UE sobre información no financiera. Formando parte de este compromiso y como paso previo se realizó una consulta pública llevada a cabo entre el 20 de febrero de 2020 y el 11 de junio de 2020, en la que participaron un total de 588 entidades y personas físicas (Comisión Europea, 2020)<sup>4</sup>. El resultado de la consulta reveló que la información no financiera comunicada por las empresas era, para la mayoría de los encuestados, deficiente en términos de comparabilidad (71 % de los encuestados), fiabilidad (60 %) y relevancia (57 %).

Otra de las conclusiones de la consulta hace referencia a la existencia de un apoyo muy sólido a la obligación de que las empresas utilicen un estándar común: el 82 % de los encuestados cree que la utilización de una norma común ayudaría a evitar los problemas de comparabilidad de la información.

Consciente de esta situación, el vicepresidente ejecutivo la Comisión Europea, Dombrovskis, manifestó su apoyo a un proceso de desarrollo de unas Normas Europeas de Información No Financiera, habiendo encomendado a la EFRAG la elaboración de un análisis en profundidad sobre este aspecto. Las conclusiones del grupo de trabajo que se creó a tal efecto (Project Task Force on preparatory work for the elaboration of possible EU non-financial reporting standards –PTF-NFRS–, 2021), revelan la existencia en la UE de un contexto único de informes sobre desarrollo sostenible y sostenibilidad que constituye una base sólida para la normalización cuyo objetivo es el de estructurarla bajo una categorización basada en tres pilares, medioambiente, sostenibilidad y gobernanza (ESG en sus siglas en inglés Environment, Sustainability and Governance) y teniendo en cuenta la vinculación y conexión entre los estados financieros y los estados de sostenibilidad.

Por otro lado, es de destacar la existencia de un apoyo firme a la implantación de unos requisitos de verificación más estrictos: el 67 % de los encuestados cree que la UE debería imponer requisitos más rigurosos para la información no financiera. En relación con esta respuesta, los encuestados se dividieron uniformemente en cuanto a si el requisito debería ser de seguridad razonable o seguridad limitada. Por último, como hemos comentado en

<sup>4</sup> Del total de 588 participantes, las empresas representan el mayor grupo individual de encuestados (32 %), seguido de las asociaciones empresariales (20 %) y organizaciones no gubernamentales (14 %).

relación con el trabajo del verificador, el 69 % de los consultados están de acuerdo con la utilización de un estándar común de revisión.

Para dar cumplimiento al compromiso adquirido, el pasado día 21 de abril la Comisión Europea dio luz verde a la propuesta de modificación de la Directiva sobre Información no Financiera, que a partir de ahora pasará a denominarse de «Información sobre Sostenibilidad» (Corporate Sustainability Reporting Directive) (European Commission, 2021). La propuesta, que ha de ser aprobada por el Consejo y por el Parlamento Europeo, contempla las siguientes novedades:

1. Amplía el alcance de los requisitos de presentación de información a un mayor número de empresas, incluidas todas las grandes, las cotizadas (excepto las microempresas cotizadas), las empresas no establecidas en la UE que cotizan en los mercados regulados en la UE y las filiales domiciliadas en la UE de grupos no pertenecientes a la UE. La actual propuesta no impondrá ningún requisito de presentación de información sobre sostenibilidad a las pequeñas y medianas empresas (pymes), excepto a aquellas con valores cotizados en mercados regulados, si bien, tanto unas como otras, podrán presentar la información sobre sostenibilidad de forma voluntaria. Este aspecto ha sido valorado positivamente por la EFAA for SMEs (European Federation of Accountants and Auditors for Small and Medium-sized Enterprises, 2021), ya que refleja la propuesta de esta entidad sobre requerimientos de información no financiera para las pymes en Europa, derivada de la encuesta llevada a cabo en noviembre de 2018 y en la medida en que resulta alineada con la idea de no establecer cargas administrativas adicionales a las pymes.
2. En relación con la seguridad de la información, los cambios propuestos exigen que sea un auditor legal de cuentas quien realice el trabajo de verificación de los informes de sostenibilidad, con un alcance de seguridad limitada, si bien da la opción a los Estados miembros para permitir que cualquier proveedor independiente de servicios de certificación acreditado de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 765/2008 pueda también realizar la verificación. La Ley 11/2018 actualmente ya permite la posibilidad de que la revisión de los informes de sostenibilidad sea realizada, además de por los auditores legales, por cualquier proveedor independiente de servicios, si bien la propuesta de la nueva directiva establece que estos han de estar acreditados de conformidad con el mencionado reglamento.
3. Especifica con más detalle la información que las empresas deben divulgar, que deberá ser retrospectiva y prospectiva, abarcando horizontes temporales a corto, medio y largo plazo, e introduce la exigencia de que la información se prepare de conformidad con unas normas obligatorias denominadas Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad, cuyo plazo de elaboración se ha fijado por parte de la Comisión, para su primera versión, con fecha límite de octubre de 2022.
4. Estos nuevos requisitos también se complementan con la creación de un punto de acceso único europeo (*European Single Access Point*), para la información

corporativa pública, tal como se contempla en el plan de acción de la unión de mercados de capitales.

La propuesta representa un nuevo avance en relación con la relevancia y la necesidad de mejorar la información sobre sostenibilidad y le otorga un estatus comparable a la información financiera si bien, a nuestro modo de ver, aún queda camino por recorrer de cara a mejorar su comparabilidad y fiabilidad, concretamente en los siguientes aspectos:

- En la definición de unas Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad que sean precisas, comparables, verificables y comunes en todos los países de la UE que reduzcan la heterogeneidad en las formas de reportar.
- En adoptar unos procedimientos de revisión comunes, públicos, generalmente aceptados y basados en estándares que sean de aplicación por todos los verificadores que contribuyan a la fiabilidad, relevancia y credibilidad de los informes.
- Por último, en ampliar el ámbito de actuación del regulador a la actividad del verificador independiente que contemple la realización de controles técnicos y disponga de mecanismos adecuados para asegurar el cumplimiento de las obligaciones de estos en el desarrollo del trabajo.

Es muy probable que el Consejo y el Parlamento aprueben la propuesta de una nueva directiva, aun así quedan pendientes los aspectos comentados que deberían afrontarse de inmediato, ya que el cambio climático, la justicia social y en general la transición hacia una economía sostenible requieren de respuestas inmediatas y para ello hemos de partir de una definición clara de las reglas que establezcan cómo medir, supervisar, gestionar y verificar el rendimiento de las empresas en términos de sostenibilidad, así como su impacto en la sociedad, ya que por todos es sabido que lo que no se define no se puede medir, lo que no se mide no se puede mejorar y lo que no se mejora se degrada siempre.

## Referencias bibliográficas

Accountancy Europe. (2020). *Towards reliable non-financial Information across Europe*.

Asociación Española de Normalización. (2019). *EN ISO/IEC 17029:2019*.

Calvo Centeno, M. E.; Gragera Pizarro, E.; Romero Ramos, E. y Roperio Moriones, E. (2018). Verificación de la información no

financiera de carácter medioambiental en los grupos cotizados: Directiva 2014/95/UE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 419, 201-224.

Comisión Europea. (2019). *El Pacto Verde Europeo. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento, al Consejo, al*

- Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. Bruselas.
- Comisión Europea. (2020). *Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive*. Bruselas.
- Comité Técnico de Normas de AccountAbility. (2008). *AA1000APS (2008)*. (2011). *COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas*. Bruselas.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA Directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera)*.
- Cortes Generales, Jefatura del Estado. (29 de diciembre de 2018). Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.
- Directorate-General for Financial Stability, Financial Services and Capital Markets Union. (2020). *Consultation Document Review of the Non-Financial Reporting Directive*. Bruselas.
- European Federation of Accountants and Auditors for Small and Medium-sized Enterprises (EFAA for SMEs). (2021). *Communication on the proposal of Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*. Bruselas.
- Ernst & Young Global Limited. (2020). *¿Cómo los asuntos ESG moldearán el futuro? Quinta encuesta global a inversores institucionales*.
- Ernst & Young, SL. (2020). *III Informe comparativo sobre los Estados de la Información No Financiera (EINF) del IBEX 35*. Madrid.
- European Commission. (2021). *COM(2021) 189 final*. Bruselas.
- García Sánchez, I. M.; Martín Zamora, M. P. y Rodríguez Ariza, L. (2020). La obligación de ser socialmente transparente: El Estado de Información no Financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 155-192.
- Habek, P. y Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: The case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality & Quantity*, 50, 399-420.
- Hodge, K.; Subramaniam, N. y Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*.
- ICAC. (2021). *Guía informativa sobre la aplicación de la Ley 11/2018*. Madrid.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2019). *BOICAC 117*.
- Kolk, A. y Perego, P. (2008). Determinants of the Adoption of Sustainability. *Business Strategy and the Environment*.
- KPMG Asesores, SL. (2020). *Reporting en información no financiera: Recorriendo el camino*. Madrid.
- Pérez García, M. L. (2020). Nuevos desafíos del reporte corporativo: la información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 157-184.
- Project Task Force on preparatory work for the elaboration of possible EU non-financial reporting standards (PTF-NFRS). (2021). *Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability Reporting standard-settings*. Bruselas.
- Quick, R. y Inwinkl, P. (2020). Assurance on CSR reports: impact on the credibility perceptions of non-financial information

by bank directors. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 833-862.

Rejón López, M.; Lizcano Álvarez, J. L.; Flores Muñoz, F. y Mora, M. (2018). La auditoría de la información no financiera: El principio de un largo camino. *Técnica Contable y Financiera*, 11, 20-22.

Salido Hernández, P.; Santos Jaén, J. y Gracia Ortiz, M. (2018). Información no financiera como herramienta de transparencia. *La Razón Histórica*, 40, 116-132.

San Frutos Velasco, A. L.; Segovia San Juan, A. I. y Sosa Álvarez, F. J. (2018). El Papel del auditor en la revisión de la información no financiera. *Técnica Contable y Financiera*, 11, 58-70.

Simnett, R.; Vanstraelen, A. y Chua, W. F. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.

## Bibliografía

Comisión Europea. (20 de junio de 2019). *Directrices sobre la presentación de informes no financieros: Suplemento sobre la información relacionada con el clima*.

Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). (2015). *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*. Madrid.

Consejo Estatal de la Responsabilidad Social Corporativa. (2018). *Observatorio de la Responsabilidad Social Corporativa*. Madrid.

Deloitte. (2017). *2030 Purpose: Good Business and better future. La sostenibilidad en la estrategia de las empresas españolas*.

European Federation of accountants and auditors for Small and Medium-sized Enterprises (EFAA for SMES). (2018). *Survey of Non-Financial Reporting Requirements*. Bruselas.

Ferreiro Páramo, S. (25 de junio de 2019). *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera*.

ICJC. (2019). *Guía de actuación sobre encargos de verificación del Estado de Información No Financiera*.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). *ISAE 300 revisada, sobre encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*.

PricewaterhouseCoopers, SL (2021). *Sostenibilidad en los Consejos y en la Alta Dirección*. Madrid.

Roselló Carril, M. de. (11 de julio de 2019). *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera Consolidado*. A Coruña.

Roselló Carril, M. de. (21 de junio de 2019). *Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera Consolidado*.

(2020). *Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive*. Bruselas.

# **Aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento (NRV 9.<sup>a</sup>, NRV 21.<sup>a</sup> y NECA 15.<sup>a</sup>)**

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 124, de enero de 2021

**Carlos Calderero Parlange**

*Profesor del CEF-*

## **Extracto**

Consulta sobre el tratamiento contable del aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento suscrito por la sociedad.

## **Consulta 3**

Sobre el tratamiento contable de un aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento suscrito por la sociedad.

## **Respuesta:**

La sociedad consultante ha suscrito un contrato de arrendamiento en el que el arrendador requería la constitución de un aval bancario como garantía del contrato. Ante la imposibilidad de la sociedad de obtener el aval bancario por falta de solvencia, ha sido el socio mayoritario quien ha suscrito dicho aval, por lo que para obtener la garantía el socio ha pignorado un importe igual a la operación descrita. La cuestión que se plantea es si esta operación debería tener registro contable en la sociedad puesto que si el aval fuera ejecutado el pago correría por cuenta del avalista (socio) y se plantea la idoneidad de recoger como deuda en favor del socio la garantía aportada en favor de la sociedad.

La operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera y está regulada en el apartado 5.5 (actualmente apartado 5.4) de la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup>, «Instrumentos financieros», contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En concreto, para dar respuesta a la consulta puede citarse la opinión recogida en la consulta publicada por este Instituto número 1 del BOICAC 82 sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.

En la medida en que se trata de una operación de un socio en favor de la sociedad será de aplicación la NRV 21.<sup>a</sup>, «Operaciones entre empresas del grupo», contenida en la segunda parte del PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, siendo aplicables las normas generales, por lo que la operación por la que el socio avala a la sociedad en cualquier caso se registrará a valor de mercado, y al tratarse de un socio con participación mayoritaria le resultará también de aplicación la NECA 15.<sup>a</sup>, «Partes vinculadas», contenida en la tercera parte del PGC.

En caso de incumplimiento por parte de la empresa avalada, atendiendo a las condiciones de otorgamiento del aval, la sociedad deberá reclasificar la deuda por arrendamiento en una deuda contraída con el socio por la ejecución del aval, con el reconocimiento en su caso de los gastos de ejecución que le correspondieran.

Por último, a modo de información se indica que este Instituto ha publicado diversas consultas en el BOICAC en relación con la figura del aval. En concreto, puede citarse la opinión recogida sobre el registro contable de los avales otorgados, tanto se ejecuten o no en la consulta 1 del BOICAC 49.

### **Ejemplo**

Alquileres, SA ha alquilado, el 1 de enero de X1, un local para desarrollar su actividad. La renta se ha fijado en 1.000 um mensuales durante los próximos 5 años. Atendiendo a las características de la operación, el arrendamiento ha sido calificado como operativo, de conformidad con la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC.

El arrendador ha exigido a Alquileres, SA la constitución de un aval bancario como garantía del contrato, no obstante, ante la imposibilidad de la sociedad de obtener dicho aval bancario por falta de solvencia, ha sido el socio mayoritario, poseedor del 80% del capital de Alquileres, SA, quien ha suscrito dicho aval, por lo que para obtener la garantía el socio ha pignorado un importe igual a la operación descrita.

Dicho socio no va a repercutir ningún gasto a la sociedad, no obstante, se considera que el importe que habría cobrado cualquier entidad financiera por una operación similar ascendería a 50 um anuales durante todo el periodo de vigencia del aval.

*Se pide:*

Contabilizar lo que procede en los siguientes casos:

- a) Alquileres, SA ha cumplido con el plazo y los pagos del contrato de arrendamiento durante los 5 años previstos.

- b) A partir del 1 de enero de X3, Alquileres, SA ha dejado de pagar la renta. El contrato se ha rescindido el 30 de junio de X3, habiendo pagado el socio mayoritario al arrendador las cuotas devengadas durante dicho periodo. El 31 de julio de X3, Alquileres, SA ha reembolsado al socio los importes adeudados más 200 um en concepto de gastos.

### Solución

#### Apartado a)

En este caso, Alquileres, SA debe devengar el gasto en arrendamiento mensualmente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Y, anualmente, debe contabilizar el gasto por la obtención del aval. Según la NRV 21.<sup>a</sup> son aplicables las normas generales, por lo que la operación por la que el socio avala a la sociedad se registrará a valor de mercado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6291	Otros servicios. Comisión de aval	50	
118	Aportaciones de socios o propietarios		40
740	Ingresos de donaciones		10

Dado que el socio posee el 80 % de las acciones de Alquileres, SA, se contabiliza como aportación el 80 % del valor razonable de la operación. Respecto al exceso, tendrá la consideración de liberalidad, cuyo registro contable sigue los criterios de imputación de la NRV 18.<sup>a</sup> 1.5 de Subvenciones y donaciones del PGC.

#### Apartado b)

En este supuesto, desde el inicio del contrato y hasta la fecha del impago (1 de enero de X3), se debe repetir mensualmente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000



Y anualmente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6291	Otros servicios. Comisión de aval	50	
118	Aportaciones de socios o propietarios		40
740	Ingresos de donaciones		10

A partir del momento del impago, 1 de enero de X3, y hasta la rescisión del contrato, 30 de junio de X3, Alquileres, SA contabilizará mensualmente, por el gasto en alquiler que finalmente será pagado al socio avalista:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	1.000	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas		1.000

Además, dado que el aval ha estado vigente desde el 1 de enero de X3 hasta el 30 de junio de X3, por el coste del mismo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6291	Otros servicios. Comisión de aval	25	
118	Aportaciones de socios o propietarios		20
740	Ingresos de donaciones		5

El 31 de julio de X3, por el reembolso al socio de las cantidades adeudadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas	6.000	
629	Otros servicios	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.200



## Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso al Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

*Profesoras del CEF.-*

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de promoción interna, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por la Resolución de 20 de noviembre de 2019 [BOE 8 de enero de 2020]).

### Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Cálculo del beneficio distribuible y aplicación del resultado del ejercicio, contabilidad de una emisión de obligaciones convertibles con relación de canje fija y cálculo y contabilidad de la venta de los derechos de suscripción de las obligaciones convertibles desde el punto de vista de uno de los socios antiguos.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Registro en la categoría que proceda de diferentes inversiones financieras en instrumentos de patrimonio neto y de valores representativos de deuda, además de contabilidad del cobro de dividendos e intereses y ajuste de la inversión al cierre de ejercicio.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Contabilidad de los gastos y activación de dos proyectos de desarrollo que se ejecutan a nivel interno, habiendo algunas operaciones en moneda extranjera, cuya financiación en parte es con un préstamo de cuotas constantes que incluye gastos de formalización.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Contabilidad de varias operaciones de IVA en una entidad que aplica prorrata general, incluyendo el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva, la regularización de bienes de inversión, autoconsumo externo de bienes y el desarrollo propio de un *software* informático para comercializarlo a terceros.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Comentar los ajustes fiscales y determinar la deuda tributaria e incorporar el modelo de conciliación entre el resultado contable y fiscal y efectuar su registro contable.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad de sociedades

---

1. El capital social de Alfa está formado por 20.000.000 de acciones de valor nominal 5 euros cada una. El capital se encuentra totalmente desembolsado. A 31 de diciembre de 2X19 el valor de los fondos propios de Alfa es el siguiente (en euros):

- Capital social: 100.000.000.
- Reserva legal: 6.500.000.
- Resultados negativos ejemplos anteriores: (8.300.000).
- Subvenciones oficiales de capital: 35.000.000.
- Resultado del ejercicio: 4.000.000.

Alfa decide repartir a sus accionistas el máximo dividendo permitido por la normativa, dividendo que se abona, una vez cumplidos los requerimientos legales, el 1 de marzo de 2X20. La retención fiscal que se aplica a los dividendos es de un 19 %.

2. La sociedad Beta realiza una emisión de obligaciones convertibles el día 1 de julio de 2X20. Se emiten 10.000 obligaciones en las siguientes condiciones:

- Nominal de cada obligación: 20 euros.
- Valor de emisión: 100 %. Gastos asociados a la emisión: 5.000 euros.
- Las obligaciones tienen un cupón anual de un 7 % pagadero cada 1 de julio. El tipo de mercado para empréstitos de características similares no convertibles es de un 10 %.
- Vencimiento de las obligaciones: 2 años.
- Al vencimiento, las condiciones de conversión serán de una acción nueva de Beta (valor nominal: 15 euros) por cada 2 obligaciones.
- A efectos de cálculo la operación se estima tiene una TIR de un 11,451 %.
- El pago de intereses tiene una retención de un 19 %.

3. Carpa es accionista titular de 1.000 acciones de Beta, de la sociedad del punto anterior. Su condición de accionista le da derecho a suscribir 1.000 obligaciones convertibles.

Sin embargo, Carpa decide solo suscribir la mitad vendiendo el resto de los derechos de suscripción a 3 euros cada uno. En el momento de la emisión de las obligaciones las acciones de Beta cotizan a 30 euros cada una. Cada titular de una acción tiene derecho a suscribir 1 obligación. Retención aplicable: 19 %.

Al vencimiento Carpa canjea las obligaciones a que tiene derecho.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan de las sociedades Alfa, Beta y Carpa del ejercicio 2X20.

## Solución

### 1. Contabilización del reparto de beneficios de la entidad Alfa

El resultado del ejercicio es positivo por 4.000.000, pero existen resultados negativos de ejercicios anteriores y la reserva legal no alcanza el 20 % del capital social mercantil.

La intención de la entidad es repartir el máximo dividendo cumpliendo con la normativa mercantil y para ello debe determinar el beneficio distributable y realizar el test de balance para ver si el valor del patrimonio neto antes y después del reparto es igual o superior al capital social mercantil.

Cálculo del beneficio distributable (art. 3.5 Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –RICAC– de 5 de marzo de 2019):

Resultado del ejercicio .....	4.000.000
+ Reservas disponibles .....	0
+ Remanente .....	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores .....	(8.300.000)
+ Reserva legal existente en el balance cierre 2X19 .....	6.500.000
– Dotación de reservas obligatorias con cargo al resultado del ejercicio actual	
Reserva legal .....	(400.000)
Beneficio distributable .....	1.800.000

El artículo 3.5 b).1.º de la RICAC de 5 de marzo de 2019 indica como ajustes negativos los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes. Para aplicar lo anterior, restamos los resultados negativos de ejercicios anteriores (todos) y sumamos la reserva legal del balance al cierre de 2X19 por importe de 6.500.000 euros.

El artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) obliga a incrementar la reserva legal en un mínimo del 10 % del resultado del ejercicio, mientras que a que figure en el balance de cierre no alcance el 20 % del capital social.

• 20 % del capital social ( $20\% \times 100.000.000$ ) .....	20.000.000
• Reserva legal que figura en el balance de cierre 2X19 .....	6.500.000
• Dotación mínima ( $4.000.000 \times 10\%$ ) .....	400.000

Test de balance (art. 273.2 TRLSC + 28.2 RICAC de 5 de marzo de 2019):

Patrimonio neto contable según formato cuentas anuales.....	137.200.000
+ Capital suscrito y no exigido .....	0
+ Capital y prima consideradas pasivo financiero .....	0
- Ingresos imputables al patrimonio neto	
Subvenciones oficiales de capital .....	(35.000.000)
Patrimonio neto a efectos de repartir beneficios .....	102.200.000

El capital social mercantil son 100.000.000 euros.

La diferencia son 2.200.000 euros, pero el beneficio distribuible es 1.800.000 euros, debido a que la entidad acumula pérdidas.

1-3-2X20. Por la aplicación del resultado del ejercicio 2X19:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	4.000.000	
112	Reserva legal		400.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
526	Dividendo activo a pagar		1.800.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.800.000

Por el pago de los dividendos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	1.800.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (1.800.000 × 19%)		342.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.458.000

## 2. Emisión de obligaciones convertibles

La emisión de obligaciones convertibles ofrece al inversor la opción de conversión o reembolso, siendo la relación de canje fija, lo que implica que es un instrumento financiero compuesto, una parte tiene la consideración de pasivo financiero, mientras que el derecho de conversión figura como instrumentos de patrimonio neto.

La opción de conversión se valora actualizando los flujos que abona el emisor del empréstito convertible a un tipo de interés de mercado para emisiones similares sin conversión, el enunciado nos indica el 10 %.

• Valor emisión (10.000 obligaciones × 20 euros) .....	200.000
• Cupón anual (10.000 obligaciones × 20 euros × 7 %) .....	14.000
• Valor de reembolso (10.000 obligaciones × 20 euros) .....	200.000

Valor actual de los flujos del empréstito al 10 %:

$$14.000 \times (1 + 0,10)^{-1} + 214.000 \times (1,1)^{-2} = 189.586,78 \text{ euros}$$

	Importe	%	Gastos	Neto
Pasivo financiero	189.586,78	94,79%	4.739,67	184.847,11





	Importe	%	Gastos	Neto
▶				
Patrimonio neto	10.413,22	5,21 %	260,33	10.152,89
	<b>200.000</b>		<b>5.000</b>	<b>195.000</b>

El tipo efectivo para el devengo del coste financiero se obtiene a partir de la TIR, igualando el componente del pasivo financiero con los flujos de efectivo del emisor.

Valor pasivo	184.847,11
Pago cupones	-14.000
Cupones + Reembolso	-214.000
TIR	11,450630610 %

1-7-20X0. Por la emisión del empréstito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (200.000 – 5.000)	195.000	
178	Obligaciones y bonos convertibles a largo plazo		184.847,11
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		10.152,89

31-12-20X0. Por el devengo del coste financiero del empréstito convertible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos $\{184.847,11 \times [(1,11451)^{6/12} - 1]\}$	10.296,64	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas (14.000 × 6/12)		7.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
178	Obligaciones y bonos convertibles a largo plazo		3.296,64

### 3. Anotaciones contables de Carpa que es titular de 1.000 acciones de Beta

La inversión que tiene Carpa es de 1.000 acciones de Beta, a efectos de la solución vamos a suponer que dicha inversión se clasificó en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Como socio antiguo de Beta tiene 1.000 derechos de suscripción de las obligaciones convertibles, pero como decide vender parte de los derechos hay que calcular el valor teórico del derecho de suscripción, para ello debe tener en cuenta la relación de canje fija, 2 obligaciones convertibles darán derecho a recibir una acción dentro de 2 años.

1.000 acciones antiguas dan derecho a suscribir 1.000 obligaciones convertibles, lo que implicaría tener que desembolsar por cada obligación 20 euros, es decir, si ejerce todos los derechos debería desembolsar 20.000 euros. Este es el precio que paga hoy para recibir en un futuro 500 acciones.

1.000 acciones antiguas × 30 (cotización antes de la ampliación) .....	30.000
500 acciones equivalentes a recibir en el canje .....	20.000
1.500 acciones .....	50.000
Antes de la ampliación acción antigua .....	30
Después conversión (50.000/1.500) .....	33,33
Valor del derecho de preferencia .....	0

1-7-2X20. Por las obligaciones convertibles que suscribe:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda largo plazo (500 obligaciones × 20 euros)	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000



Desde el punto de vista del inversor, la compra de obligaciones convertibles es un híbrido financiero, que a partir de la reforma contable de 2021 no se separa. Al no tener un valor fiable de mercado se clasifica en la categoría de activo financiero a coste.

1-7-2X20. Por la venta de los derechos que no ejerce:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (500 derechos × 3 euros)	1.500	
7630	Beneficios de cartera de negociación		1.500

El valor del derecho de preferencia para el socio es nulo, de ahí que la totalidad del precio de venta de los derechos es beneficio.

31-12-2X20. Por el cupón devengado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 obligaciones × 20 euros × 7 % × 6/12)	350	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		350

Al no haber gastos en la suscripción de las obligaciones convertibles ni un valor de reembolso distinto al nominal, el tipo efectivo coincide con el tipo explícito o del cupón.

Como el enunciado indica que al vencimiento Carpa opta por canjear todas las obligaciones, a continuación, se incorporan los asientos correspondientes al ejercicio 2X21 y 2X22.

1-7-20X1. Por el devengo de enero a junio y el cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 obligaciones × 20 euros × 7 % × 6/12)	350	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		350

Por el cobro de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	567	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (700 × 19%)	133	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 obligaciones × 20 euros × 7%)		700

31-12-2X21. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 obligaciones × 20 euros × 7% × 6/12)	350	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		350

31-12-2X21. Por la reclasificación de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo (500 obligaciones × 20 euros)	10.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		10.000

1-7-20X22. Por el devengo del cupón de enero a junio y el cobro de cupón del segundo año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 obligaciones × 20 euros × 7% × 6/12)	350	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		350



Por el cobro de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	567	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (700 × 19%)	133	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 obligaciones × 20 euros × 7%)		700

1-7-2X22. Por el canje de las obligaciones convertibles:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio neto (250 acciones × 40 euros)	10.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		10.000

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima MM realiza durante el año 2X20 las siguientes operaciones relacionadas con instrumentos financieros (salvo indicación en contrario, todas las operaciones se realizan mediante bancos):

- (1 de mayo de 2X20). La sociedad anónima MM adquiere acciones de la sociedad A que cotiza en bolsa. Se compran 3.500 acciones de valor nominal 3 euros a un precio de cotización de un 120 %. Los costes asociados a la compra son los siguientes: corretajes: 350 euros, comisiones bancarias: 7 euros. La inversión tiene carácter especulativo.
- (13 de mayo de 2X20). Se compran en bolsa 50.000 acciones de la sociedad OP como inversión financiera a largo plazo. El precio de adquisición de cada acción es de 3,80 euros siendo su valor nominal de 1 euro. En el momento de la compra, la sociedad tiene aprobado un dividendo, aún no abonado, por valor de 0,50 euros/acción. Los costes de la transacción son de 1.500 euros.

3. (30 de mayo de 2X20). Se adquieren 3.000 obligaciones de 10 euros de nominal de la empresa XY a un precio de cotización de un 99,5 %. Las obligaciones se retribuyen a un tipo de interés anual de un 4 % con un cupón pagadero trimestralmente los días 1 de enero, abril, julio y octubre. Los costes asociados a la compra son 150 euros y la sociedad considera la inversión como activos financieros para negociar.
4. (15 de junio de 2X20). Se adquieren 10.000 obligaciones de la sociedad ZZ, que se amortizarán en 2 años el 15 de junio de 2X22 a un valor de reembolso de un 115 %. El valor nominal de cada obligación es de 50 euros y no tienen interés explícito. En el momento de la compra las obligaciones cotizan a un 108 %. Costes asociados a la compra: 375 euros. La sociedad tiene la intención de mantener las obligaciones hasta su vencimiento. (TIR 3,19 %).
5. (1 de julio de 2X20). Se cobra el dividendo pendiente de las acciones de OP. Además, se cobra el cupón de las obligaciones de XY. Retención practicada en ambos casos: 19 %.
6. (1 de septiembre de 2X20). Compra de 20.000 acciones de la sociedad JJ en la Bolsa de Nueva York a un precio de 8,75 dólares la acción. El valor nominal de las acciones es de 2 dólares cada una y en el momento de la compra el tipo de cambio es de 1 dólar = 0,90 euros. Los costes asociados a la transacción son de 185 dólares. La inversión tiene carácter especulativo.
7. (1 de octubre de 2X20). Se cobra el cupón de las obligaciones de XY.
8. (3 de octubre de 2X20). La sociedad A anuncia una ampliación de capital en la proporción de 1 acción nueva por cada 6 antiguas a un valor de emisión equivalente al nominal (3 €). En el momento del anuncio las acciones de A cotizan a un 135 %. MN decide no acudir a la ampliación y vende los derechos a un precio unitario de 0,40 euros.
9. (1 de diciembre de 2X20). Se cobra el cupón de las obligaciones de XY. Al día siguiente la sociedad decide vender 2.000 obligaciones de XY a un precio unitario de 9,98 euros la obligación. Costes asociados a la venta: 75 euros.
10. (30 de diciembre de 2X20). Se venden las acciones de la sociedad A, a un precio de 3,25 euros la acción. Impuestos asociados a la venta: 250 euros. Comisión de venta: 56 euros.
11. A 31 de diciembre de 2X20 la cotización de las acciones y obligaciones es la siguiente:
  - Las acciones de A cotizan a un 135 %.
  - Las acciones de OP cotizan a 3,45 euros.
  - Las obligaciones de XY cotizan a un 99,75 %.
  - Las acciones de JJ cotizan a 1,85 €. El tipo de cambio es de 1 dólar = 0,95 euros.



Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes al ejercicio 2X20.

## Solución

1. 1 de mayo de 2X20. Por la compra de las acciones de la sociedad A:

Como la inversión tiene carácter especulativo, se clasifica en la cartera de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Su valoración inicial es por el precio de la transacción (el valor razonable de la contraprestación entregada). Los costes de transacción se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias según se establece en el apartado 2.1.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC).

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (3.500 × 3 × 120%)	12.600	
669	Otros gastos financieros (350 + 7)	357	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.957

2. 13 de mayo de 2X20. Por la compra de las acciones de la sociedad OP:

Las acciones cotizan en bolsa y la inversión se realiza a largo plazo. Por ello, se clasifican en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. La valoración inicial, según establece el apartado 2.3.1 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, es por el valor razonable de la contraprestación entregada, que será el precio de la transacción, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición se registran de forma independiente según señala en el apartado 2.6 de la NRV 9.<sup>a</sup>.

Efectivo (50.000 × 3,80) .....	190.000
– Dividendos (50.000 × 0,50) .....	–25.000
+ Gastos de compra .....	1.500
Valor de adquisición .....	166.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (191.500 – 25.000)	166.500	
545	Dividendo activo a cobrar	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(50.000 acciones × 3,80) + 1.500]		191.500

### 3. 30 de mayo de 2X20. Por la compra de las obligaciones de XY:

Estas obligaciones se incluyen en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Tienen unos intereses devengados y no vencidos en el momento de la compra por los 2 meses que han transcurrido desde que el emisor pagó el último cupón. Estos intereses explícitos devengados y no vencidos deben registrarse por separado según establece el apartado 2.6 de la NRV 9.<sup>a</sup>, atendiendo a su vencimiento.

Efectivo ( $3.000 \times 10 \times 99,5\%$ ) .....	29.850
– Intereses devengados y no vencidos ( $3.000 \times 10 \times 4\% \times 2/12$ ) .....	–200
Valor de adquisición .....	29.650

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	29.650	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	200	
669	Otros gastos financieros	150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

### 4. 15 de junio de 2X20. Por la compra de obligaciones de ZZ:

Como la intención de la empresa es mantener estas obligaciones hasta su vencimiento, se clasifican en la cartera de activos financieros a coste amortizado. Se valoran al inicio por el valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, según se indica en el apartado 2.2.1 de la NRV 9.<sup>a</sup>.

Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del interés efectivo (apartado 2.2.2 de la NRV 9.<sup>a</sup>).



Efectivo (10.000 × 50 × 108%) .....	540.000
Gastos .....	375
Valor de adquisición .....	540.375

El tipo de interés efectivo se obtiene igualando el importe pagado con el valor actual de los flujos de efectivo futuro. Son obligaciones cupón cero cuyo reembolso está previsto para dentro de 2 años.

El valor de reembolso será:  $10.000 \times 50 \times 115\% = 575.000$

$$540.375 = 575.000 \times (1 + i)^{-2}$$

Tipo de interés efectivo = 0,031540533 = 3,15 %

La tasa de rentabilidad interna o el tipo efectivo no coincide con el que facilita el enunciado que nos da 3,19 %, cuyo cálculo no incluye los costes de transacción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	540.375	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		540.375

5. 1 de julio de 2X20. Por el cobro del dividendo de las acciones de OP:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.250	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (25.000 × 19%)	4.750	
545	Dividendo activo a cobrar		25.000

Por el devengo de los intereses de las obligaciones XY:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	100	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.000 × 10 × 4% × 1/12)		100



Por el cobro de los intereses de las obligaciones XY:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	243	
473	Hacienda Pública, retenciones e ingresos a cuenta (300 × 19%)	57	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		300

6. 1 de septiembre de 2X20. Por la compra de acciones de JJ:

Las acciones se clasifican en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 × 8,75 \$ × 0,90)	157.500	
669	Otros gastos financieros (185 \$ × 0,90)	166,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		157.666,50

7. 1 de octubre de 2X20. Por el cobro del cupón de las obligaciones XY:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	243	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (300 × 19%)	57	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.000 × 10 × 4 % × 3/12)		300

8. 3 de octubre de 2X20. Por la ampliación de capital de A:

La ampliación de capital es de 1 acción nueva por cada 6 antiguas de valor nominal 3 euros. Tenemos que calcular el valor del derecho de suscripción para realizar la venta de los mismos, puestos que la sociedad MM decide no acudir a la ampliación.

Como las acciones de A se clasificaron en la cartera de activos financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, solo necesitamos el valor razonable (valor teórico) de los derechos de suscripción para registrar la operación.



Lo primero que hay que hacer es actualizar la cartera al valor razonable:

Valor contable .....	12.600
Valor razonable ( $3.500 \times 3 \times 135\%$ ) .....	14.175
Aumento de valor .....	1.575

Por la actualización a valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.575	
7630	Beneficios de cartera de negociación		1.575

En segundo lugar, se calcula el valor razonable del derecho de suscripción:

6 acciones antiguas $\times 3 \times 135\%$ .....	24,30
1 acción nueva $\times 3 \times 100\%$ .....	3
7 acciones .....	27,30
1 acción antes de la ampliación vale ( $24,30/6$ ) .....	4,05
1 acción después de la ampliación vale ( $27,30/7$ ) .....	3,90
Valor razonable del derecho de suscripción .....	0,15

Por el desglose de los derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	Derechos de suscripción ( $3.500 \text{ derechos} \times 0,15$ )	525	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		525

Por la actualización de los derechos de suscripción al precio de venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5401	Derechos de suscripción	875	
7630	Beneficios de cartera de negociación [ $3.500 \times (0,40 - 0,15)$ ]		875



Por la venta de los derechos de suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.500 × 0,40)	1.400	
5401	Derechos de suscripción		1.400

9. 1 de diciembre de 2X20. Por el cobro de los intereses de las obligaciones XY:

En el punto 3 del enunciado se indica que estas obligaciones cobran intereses los días 1 de enero, abril, julio y octubre, por lo que no correspondería a 1 de diciembre cobrar los intereses.

No obstante, seguimos las indicaciones del enunciado y procedemos al cobro de los intereses devengados durante los meses de octubre y noviembre.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	162	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (200 × 19%)	38	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (3.000 × 10 × 4% × 2/12)		200

Antes de vender, se actualiza el valor de las obligaciones.

Valor contable .....	29.650
Valor realizable (3.000 × 9,98) .....	29.940
Aumento de valor .....	290

2 de diciembre de 2X20. Por la actualización de la cartera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	290	
7630	Beneficios de cartera de negociación		290



Por la venta de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(2.000 × 9,98) – 250]	19.710	
669	Otros gastos financieros	250	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo (2.000 × 9,98)		19.960

10. 30 de diciembre de 2X20. Por la venta de las acciones de A:

En primer lugar, actualizamos su valor:

Valor contable (12.600 + 1.575 – 525) .....	13.650
Valor razonable (3.500 × 3,25) .....	11.375
Disminución de valor .....	2.275

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	2.275	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		2.275

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(3.500 × 3,25) – 306]	11.069	
669	Otros gastos financieros (250 + 56)	306	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		11.375

11. 31 de diciembre de 2X20. Por los ajustes al cierre del ejercicio:

Las acciones de A se han vendido.

Con las acciones de OP se debe ajustar su valor:

Valor contable .....	166.500
Valor razonable (50.000 × 3,45) .....	172.500
Ajuste positivo .....	6.000



Por la imputación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	6.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		6.000

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	6.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		6.000

### Obligaciones de la sociedad XY

Se tienen que devengar los intereses por un mes para las 1.000 obligaciones que aún siguen en poder de MM.

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	33,33	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (1.000 × 10 × 4% × 1/12)		33,33

Además, hay que actualizar su valor:

Valor contable (1.000 × 9,98 + 33,33) .....	10.013,33
Valor razonable (1.000 × 10 × 99,75%) .....	9.975
Ajuste negativo .....	38,33

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	38,33	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		38,33

## Acciones de JJ

En este apartado la información no está clara, porque hay mucha diferencia entre el 437,5 % al que se compraron las acciones y la cotización de 1,85 %. Creemos que se trata de una errata del enunciado.

A efectos de la solución vamos a suponer que la cotización es de 1,85 dólares.

Valor contable .....	157.500
Valor razonable (20.000 × 1,85 \$ × 0,95) .....	35.150
Pérdida de valor .....	122.350

Por el ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	122.350	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		122.350

## Obligaciones de ZZ

Tenemos que devengar los intereses implícitos:  $540.375 \times [(1,031540533)^{6,5/12} - 1] = 9.166,29$ .

Usamos la tasa de interés efectiva calculada y no la suministrada en el enunciado porque en esta última no se han tenido en cuenta los gastos de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	9.166,29	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		9.166,29

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

---

La sociedad farmacéutica Antigripe se dedica a la explotación y venta de medicamentos, para lo que cuenta con un potente departamento de investigación y desarrollo.

Con fecha 1 de enero de 2X20 inicia el desarrollo de dos nuevos proyectos destinados a los siguientes fines:

- El proyecto Asma pretende obtener un producto con características antihistamínicas apto para el tratamiento de enfermedades pulmonares.
- El proyecto Antiolivos es otro antihistamínico específico para la alergia del olivo.

Con el inicio de los proyectos se estima que ambos tienen viabilidad científica y que podrán ser utilizados para la explotación comercial, puesto que del análisis de mercado efectuado se prevé su comercialización en varios países con una muy posible alta rentabilidad financiera.

Para iniciar los dos proyectos Antigripe solicita un préstamo a una entidad financiera por valor de 1.000.000 de euros en las siguientes condiciones:

- Comisión de apertura de un 1 %.
- Tipo de interés anual de un 4 % pagadero mediante cuotas constantes de vencimiento anual el 31 de diciembre de cada año. (TIR 4,359 %).
- Plazo: 5 años.

El importe neto se abona en la cuenta corriente con fecha 1 de enero.

Otras operaciones del año 2X20:

1. Compra de 150.000 unidades del producto X, necesario para ambos proyectos, a un coste unitario de 3 dólares la unidad. En el momento de la compra el proveedor realiza un descuento por pronto pago de 20.000 dólares. Tipo de cambio a la fecha de adquisición: 1 euro = 0,95 dólares.
2. Abona mediante bancos el importe de la compra anterior. En el momento del pago el tipo de cambio es de 1 euro = 0,94 dólares. Comisión bancaria por la transferencia: 250 euros.



3. Unos meses después, se realiza una nueva compra del producto X a un precio unitario de 2,75 dólares. Se adquieren 80.000 unidades estando el tipo de cambio en ese momento a 1 euro = 0,97 dólares.
4. Al cierre del ejercicio, las existencias finales del producto ascienden a 30.000 unidades. La sociedad sigue el método del coste medio ponderado para la valoración de las existencias. Se han consumido 120.000 unidades para el proyecto Asma y 78.000 para Antiolivos, considerándose el resto de unidades como pérdidas en el proceso productivo.
5. El tipo de cambio del dólar al cierre de ejercicio es de 1 euro = 0,90 dólares.
6. Los gastos de personal del periodo han tenido el siguiente detalle: importe bruto de las nóminas: 2.347.000 euros. Seguridad Social a cargo de la empresa: 567.000 euros. Seguridad Social a cargo de los trabajadores: 83.000 euros. IRPF retenido: 437.000 euros, han sido abonadas mediante transferencia bancaria. Comisión por la transferencia: 375 euros.
7. En concepto de ayudas sociales se han abonado a los trabajadores 35.000 euros. Además, la empresa ha pagado a empresas externas por la celebración de cursos de formación al personal, directamente relacionados con los proyectos anteriormente descritos, 75.000 euros.
8. El total de horas trabajadas durante el ejercicio ha sido de 250.000 de las que 87.000 horas son directas de personal dedicado al proyecto Asma, 135.000 horas para el proyecto Antiolivos y el resto se consideran costes generales y de administración comunes a la organización.
9. Como consecuencia de una demanda que una empresa competidora ha realizado contra Antigripe a la que se acusa de haber plagiado el proyecto de desarrollo Asma por aprovecharse de una patente que tenían registrada, se contrata un bufete de abogados a quien se abona una provisión de fondos por valor de 350.000 euros.
10. La sociedad ha recibido una sanción fiscal, derivada de la deducibilidad inapropiada de determinados gastos relacionados con el proyecto Antigripe, por valor de 96.000 euros. Esta sanción lleva aparejados además unos intereses de demora de 3.500 euros. Son abonados mediante transferencia bancaria.
11. Al cierre de ejercicio se abona la cuota correspondiente al préstamo.
12. Con fecha 15 de marzo del año 2X21 se resuelve la demanda pendiente condenando el juzgado a Antigripe a abandonar el proyecto Asma y a abonar a la demandante, en concepto de indemnización, 350.000 euros. Los gastos de abogados ascienden a 475.000 euros en total, que se pagan mediante transferencia bancaria. Comisión bancaria: 350 euros. La sentencia no admite ya recurso por lo que se considera definitiva.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores y las que procedan de los ejercicios 2X20 y 2X21.

## Solución

La empresa Antigripe califica los dos proyectos Asma y Antiolivos como desarrollo.

La anualidad del préstamo es:  $1.000.000 = a \{ [1 - (1,04)^{-5}] / 0,04 \}$ ;  $a = 224.627,11$  euros.

El cuadro de amortización del préstamo ofrecido por la entidad financiera es:

Año	Capital vivo	Intereses	Amortización	Amortización acumulada	Anualidad
2X20	1.000.000	40.000	184.627,11	184.627,11	224.627,11
2X21	815.372,89	32.614,92	192.012,19	376.639,30	224.627,11
2X22	623.360,70	24.934,43	199.692,68	576.331,98	224.627,11
2X23	423.668,02	16.946,72	207.680,39	784.012,37	224.627,11
2X24	215.987,63	8.639,448	215.987,63	1.000.000	224.627,11

El tipo efectivo se obtiene igualando el efectivo con el valor actual de los pagos:

Efectivo	990.000
Pago	-224.627,11
TIR	4,358798096 %

El tipo efectivo coincide con el porcentaje que nos facilita el enunciado que es el 4,359 % y con él elaboraremos el cuadro de amortización del préstamo para poder imputar los intereses implícitos.



Año	Capital vivo	Intereses	Pago	Coste amortizado
2X20	990.000	43.154,10	224.627,11	808.526,99
2X21	808.526,99	35.243,69	224.627,11	619.143,57
2X22	619.143,57	26.988,47	224.627,11	421.504,93
2X23	421.504,93	18.373,40	224.627,11	215.251,22
2X24	215.251,22	9.375,89	224.627,11	0

1-1-2X20. Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	990.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (990.000 – 808.526,99)		181.473,01
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		808.526,99

Otras operaciones del año 2X20:

1. Por la compra. Al estar el descuento incluido en la factura, minora el importe de la compra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas (((150.000 × 3 \$) – 20.000 \$)/0,95 \$)	452.631,58	
4004	Proveedores, moneda extranjera		452.631,58

2. Por el pago de la compra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores, moneda extranjera	452.631,58	
668	Diferencias negativas de cambio	4.815,23	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (430.000/0,94)		457.446,81



Por los gastos de la transferencia bancaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250

3. Por la compra del producto. Como no se indica que se paga, la contabilizamos a crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compra de materias primas [(80.000 × 2,75 \$)/0,97 \$]	226.804,12	
4004	Proveedores, moneda extranjera		226.804,12

4. Las unidades compradas han sido: 150.000 + 80.000 = 230.000.

El precio medio ponderado en euros es:  $[(452.631,58 + 226.804,12)/(150.000 + 80.000)] = 679.435,70/230.000 = 2,954068261$ .

El consumo de estas unidades ha sido de 120.000 unidades para el proyecto Asma con un coste de  $120.000 \times 2,95 = 354.000$  euros y de 78.000 unidades para el proyecto Antio-livos con un coste de  $78.000 \times 2,95 = 230.100$  euros.

El consumo total ha sido de  $120.000 + 78.000 = 198.000$  unidades.

Como las existencias finales son de 30.000 unidades, las unidades perdidas han sido 2.000 ( $230.000 - 198.000 - 30.000$ ), con un coste de  $2.000 \times 2,95 = 5.900$ . Este coste ya ha sido reflejado al contabilizar las compras por lo que no precisa de ulterior asiento.

El valor de las existencias finales es:  $30.000 \times 2,95 = 88.500$  euros.

Por las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas	88.500	
611	Variación de existencias de materias primas		88.500

5. El dato del tipo de cambio al cierre del ejercicio lo usaremos, en primer lugar, para comprobar si procede dotar deterioro para las existencias finales de materias primas.



El precio medio ponderado en dólares es de:  $[(430.000 + 220.000)/(150.000 + 80.000)] = 650.000/230.000 = 2,826086957$

El valor de las existencias finales en dólares es:  $30.000 \times 2,83 = 84.900$ , y su contravalor en euros es:  $84.900/0,90 = 94.333,33$ , por lo que no hay deterioro de valor.

En segundo lugar, lo usaremos para ajustar la deuda con los proveedores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	17.640,32	
4004	Proveedores, moneda extranjera (220.000/0,90 – 226.804,12)		17.640,32

#### 6. Por los gastos de personal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	2.347.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	567.000	
476	Organismos de la Seguridad Social acreedores (567.000 + 83.000)		650.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		437.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.827.000

#### 7. Por la comisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	375	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		375

Por las ayudas sociales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000

Por los cursos de formación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	75.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.000

8. El gasto de personal asociado a los proyectos de desarrollo es:  $2.347.000 + 567.000 = 2.914.000$ .

La formación del personal no puede activarse y las ayudas sociales obedecen a motivos diferentes a los del pago por las horas dedicadas al proyecto.

El coste por hora es de  $2.914.000/250.000 = 11,656$ .

El coste de personal asociado al proyecto Asma es:  $87.000 \times 11,656 = 1.014.072$  y el coste de personal asociado al proyecto Antiolivos es:  $135.000 \times 11,656 = 1.573.560$ .

El resto de las horas ( $250.000 - 87.000 - 135.000 = 28.000$ ) son las relativas a costes generales y de administración comunes a la organización y no imputables a los proyectos de desarrollo.

Los costes del proyecto Asma son:  $354.000 + 1.014.072 = 1.368.072$  y los costes del proyecto Antiolivos son:  $230.100 + 1.573.560 = 1.803.660$ .

A continuación, vamos a activar los gastos relativos a los proyectos porque el enunciado indica que ambos tienen viabilidad científica y que podrán ser utilizados para la explotación comercial en varios países con una muy posible alta rentabilidad financiera, cumpliendo lo establecido en la NRV 6.<sup>a</sup> a) del PGC.

Por la activación de los gastos del proyecto Asma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2010	Desarrollo, proyecto Asma	1.368.072	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		1.368.072

Por la activación de los gastos del proyecto Antiolivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2011	Desarrollo, proyecto Antiolivos	1.803.660	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		1.803.660



### 9. Por el pago de la provisión de fondos:

El enunciado indica que se realiza una provisión de fondos para que nos lleve la demanda, se supone que es un pago anticipado, todavía no daría el gasto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
417	Anticipos a acreedores por prestación de servicios	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		350.000

Como no se indica el importe de la posible indemnización a pagar, no se contabiliza la provisión para otras responsabilidades.

### 10. La empresa paga la sanción y sus intereses de demora, por lo que no provisionamos el importe al no tener la intención de recurrir:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	96.000	
669	Otros gastos financieros	3.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		99.500

### 11. Por el deveng.o de los intereses asociados al préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	43.154,10	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		40.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		3.154,10

Por el pago de la anualidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	40.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (181.473,01 + 3.154,10)	184.627,11	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		224.627,11

Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (808.526,99 – 619.143,57)	189.383,42	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		189.383,42

El enunciado no indica si los proyectos están terminados o no. A efectos de solución, hemos supuesto que sí lo están, por lo que no procede activación de gastos financieros.

12. 15-3-2X21. Por el pago de la indemnización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		350.000

Por el pago del resto de los servicios prestados por los abogados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	475.000	
417	Anticipo a acreedores por prestación de servicios		350.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		125.000

Por la comisión cargada por el banco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
626	Servicios bancarios y similares	350	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		350

Por la amortización del proyecto Asma hasta la fecha de la sentencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	57.003	
2810	Amortización acumulada de desarrollo, proyecto Asma [(1.368.072/5) × (2,5/12)]		57.003



Por la baja en cuentas del proyecto Asma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2803	Amortización acumulada de desarrollo, proyecto Asma	57.003	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	1.311.069	
2010	Desarrollo, proyecto Asma		1.368.072

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

Don FXX tiene una empresa dedicada a diversas actividades, con domicilio social y fiscal en España, que a efectos del IVA realiza tanto operaciones sujetas, como operaciones sujetas y exentas, consecuencia de ello aplica la prorrata general.

Todas las operaciones las realiza el tipo general del 21 %.

La prorrata definitiva del ejercicio 2X19 ha sido del 45 %.

Han ocurrido los siguientes hechos significativos a efectos del IVA:

Ejercicio 2X20:

1. El día 1 de abril adquiere dos furgonetas para atender la actividad de la empresa. Cada furgoneta tiene un coste de 40.000 euros. La sociedad paga un 70 % mediante transferencia bancaria y el resto será abonado a los 9 meses desde la fecha de compra. Se considera que estas furgonetas tienen una vida útil de 5 años.
2. Ha adquirido diverso material para demostraciones de sus productos por importe de 15.000 euros que ha abonado mediante transferencia bancaria.
3. Se ha encargado a una empresa tailandesa que desde su sede en ese país les realice una serie de folletos publicitarios que le han sido enviados a España, y recepcionados en la sede de la empresa por importe de 20.000 euros. Esta operación se abona por banco.

Prorrata definitiva: 57 %.

### Ejercicio 2X21:

4. Con fecha 1 de julio una de las dos furgonetas sufre un importante accidente, por lo que la empresa aseguradora considera este acontecimiento como siniestro total.
5. Uno de los ordenadores que se utilizan para la actividad, que fue adquirido hace más de 6 años por importe de 5.000 euros y que está totalmente amortizado, pasa al uso personal y exclusivo de don FXX. En su momento era un ordenador de gran capacidad de procesamiento de datos, por lo que su valor actual de mercado sería de unos 500 euros.

Prorrata definitiva: 51 %.

### Ejercicio 2X22:

6. Durante el ejercicio, en la parte que realiza la empresa de desarrollos, ha incurrido en los siguientes costes, todos ellos abonados por bancos:
  - Gastos de personal: 50.000 euros.
  - Suministros: 5.000 euros.
  - Otros aprovisionamientos: 20.000 euros.
7. Estos desarrollos han dado lugar a una aplicación informática que a 31 de diciembre está totalmente terminada; a partir del día 1 de enero de 2X23 puede ser comercializada, entendiéndose que a partir de esa fecha producirá ingresos durante, al menos, una década en el mercado. A esta fecha se conoce ya la prorrata definitiva de este ejercicio.

Prorrata definitiva: 36 %.

Se pide:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los ejercicios 2X20 al 2X22.

## Solución

Es una entidad que realiza actividades exentas y otras sujetas y no exentas, el enunciado indica que aplica prorrata general, de todas las compras y gastos se deduce un porcentaje del IVA.



## Ejercicio 2X20

La prorrata provisional de este ejercicio es el 45 % que se corresponde con la definitiva de 20X19.

### 1. 1-4-2X20. Por la compra de dos furgonetas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte [80.000 + (80.000 × 21 % × 55 %)]	89.240	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (80.000 × 21 % × 45 %)	7.560	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (96.800 × 70 %)		67.760
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		29.040

El artículo 107 de la LIVA regula el periodo de regularización y su cálculo de los bienes de inversión, al ser un bien corporal cuyo precio de adquisición excede los 3.005,06 euros está sujeto a un periodo de regularización de 4 años a partir del siguiente ejercicio de la entrada en funcionamiento, si la diferencia con la prorrata definitiva del 2X20 difiere en más de 10 puntos porcentuales.

### 2. Compra de productos para demostraciones de sus productos

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas [15.000 + (15.000 × 21 % × 55 %)]	16.732,50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (15.000 × 21 % × 45 %)	1.417,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.150

El enunciado indica la compra de material diverso para realizar demostraciones de sus productos, de ahí que se incluye como un coste comercial.

### 3. Folletos publicitarios procedente de una empresa tailandesa

Es una entrega de bienes procedente de un tercer país, en la aduana se liquida el IVA.



Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas [20.000 + (20.000 × 21 % × 55 %)]	22.310	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (20.000 × 21 % × 45 %)	1.890	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.200

Se supone que no procede aplicar la exención de importación de bienes con fines de promoción comercial (art. 48 LIVA).

31-12-2X20. Por el ajuste de la prorrata provisional (45 %) a la definitiva (57 %):

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado {[(80.000 + 15.000 + 20.000) × 21 %] × (57 % - 45 %)}	2.898	
6391	Ajustes positivos IVA corriente {[(15.000 + 20.000) × 21 %] × (57 % - 45 %)}		882
6392	Ajustes positivos IVA de bienes de inversión [(80.000 × 21 %) × (57 % - 45 %)]		2.016

31-12-2X20. Por la amortización de las furgonetas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(89.240/5 años) × 9/12 (abril a diciembre)]	13.386	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		13.386

31-12-2X20. Por el pago del importe restante de las furgonetas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	29.040	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		29.040



## Ejercicio 2X21

### 4. 1-7-2X21. Baja de una de las furgonetas:

Por la amortización de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [[44.620/5 años) × 6/12 (abril a diciembre)]	4.462	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		4.462

Coste unitario furgoneta = 89.240 euros/2 vehículos = 44.620 euros

Por la baja del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte [[44.620/5 años) × 1,25 años]	11.155	
678	Gastos excepcionales	33.465	
218	Elementos de transporte		44.620

No procede regularizar el IVA del vehículo siniestrado al estar la pérdida justificada, de acuerdo con el artículo 107 de la LIVA:

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

### 5. Autoconsumo externo de bienes

Al desafectarse del patrimonio empresarial al patrimonio del socio, debe valorarse la operación a valor razonable de acuerdo con la NRV 21.<sup>a</sup> 1 del PGC de operaciones con empresas del grupo.

Por la baja de los ordenadores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	500	
2817	Amortización acumulada de equipos informáticos	5.000	
217	Equipos para procesos de información		5.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		500

El artículo 79.Tres de la LIVA regula la base imponible del autoconsumo de bienes:

Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

El autoconsumo está sujeto al 21 % siendo la base imponible el valor de mercado de los equipos en la fecha que se entrega al socio FXX.

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	IVA, autoconsumo externo de bienes	105	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (500 × 21 %)		105



31-12-2X21. Por la amortización de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [[44.620/5 años] × (enero a diciembre)]	8.924	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		8.924

31-12-2X21. Por la regularización de los bienes de inversión:

Periodo de regularización: 2X20, 2X21, 2X22, 2X23 y 2X24

- Prorrata definitiva ejercicio actual ..... 51 %
- Prorrata definitiva ejercicio 2X20 ..... 57 %

Hay seis puntos de diferencia, por tanto, no procede regularizar.

## Ejercicio 2X22

### 6. Gastos relacionados con el desarrollo de una aplicación informática

El artículo 102.Dos indica que, si la empresa está en prorrata y se construye un inmovilizado o existencias, el IVA de los gastos asociados al proyecto es deducible al 100 %, debido a que hasta que no esté terminado o entre en funcionamiento no se produce la autorrepercusión.

#### Artículo 102. Regla de prorrata.

Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta ley.

Por los costes del desarrollo informático:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	50.000	
628	Suministros	5.000	
602	Compra de otros aprovisionamientos	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (25.000 × 21 %)	5.250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.250

7. 31-12-20X2. Finaliza el desarrollo informático para su comercialización:

Es un desarrollo de un programa informático que podrá comercializarse durante 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo [75.000 + (75.000 × 21 % × 49 %)]	82.717,50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(75.000 × 21 %) × 51 %]	8.032,50	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		75.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (75.000 × 21 %)		15.750

31-12-2X22. Por la amortización de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(44.620/5 años) × (enero a diciembre)]	8.924	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		8.924

31-12-2X22. Por la regularización de la prorrata provisional (51 %) a la definitiva (36 %):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos IVA de bienes de inversión [(75.000 × 21 %) × (36 % - 51 %)]	2.362,50	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado		2.362,50

31-12-2X22. Por la regularización de la furgoneta:

• Prorrata definitiva periodo actual .....	36 %
• Prorrata definitiva periodo 2X20 .....	57 %
• Diferencia negativa .....	21 %

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos IVA de bienes de inversión [(40.000 × 21 %) × (36 % - 57 %)/5 años]	352,80	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		352,80

## Caso práctico núm. 5

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Mobilasa se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedades, tributando al tipo del 25 % durante el ejercicio 2X20.

El resultado contable antes de impuestos es de 2.500.000 euros.

Además, se dispone de la siguiente información:

1. En el ejercicio 2X19, se vio inmersa en un procedimiento concursal en el que se acordó, con efectos 1 de enero de 2X20, una quita por importe de 150.000 euros

sobre una deuda de 650.000 euros. El tipo de interés que se fija es del 6 % anual, el pago de los 500.000 euros se realizará en el ejercicio 2X25. El tipo de interés coincide con el tipo de mercado.

2. Como consecuencia de una inspección fiscal, se le impone una sanción de 250.000 euros. Solicita el aplazamiento de pago de esta sanción que le es concedido. Durante este ejercicio ha pagado por los intereses del aplazamiento de esta sanción 3.000 euros. Previendo la extensión de esta inspección y antes de ser requerido, efectúa un ingreso extemporáneo de deudas pendientes por retenciones, por las que abona un recargo de 4.500 euros.
3. Con devengo 3 de febrero, tiene deudas pendientes con un ayuntamiento por importe de 200.000 euros. Al ver que al final del ejercicio no las ha cobrado dota la correspondiente provisión por insolvencias. Asimismo, tiene deudas con otros clientes, devengadas en septiembre del presente ejercicio, y que a la finalización del ejercicio no han sido abonadas por importe de 100.000 euros, por lo que ha dotado la correspondiente provisión.
4. Considera que, a pesar de estar en una situación concursal, y viendo los resultados de este ejercicio que son positivos, efectúa diversas operaciones que le determinan la adquisición de una rama de negocio de otra entidad. En esta operación que ha realizado con fecha 1 de mayo, contabiliza un fondo de comercio por importe de 500.000 euros, considerándose de forma fiable que la vida útil definida es de 10 años.
5. Ha entregado a título lucrativo una instalación técnica, que ya no utilizaba cuyo valor contable era de 1.000 euros, siendo el valor de mercado 1.100 euros.
6. El 1 de noviembre adquiere mediante *leasing* una máquina por importe de 800.000 euros. El importe abonado durante este ejercicio por recuperación de valor del bien es de 250.000 euros. La duración prevista en tablas de esta máquina es de 6 años. Fiscalmente puede aplicarse hasta el doble de la deducción establecida en tablas del impuesto sobre sociedades para estos bienes.
7. El 1 de diciembre efectúa una permuta calificada como comercial de un elemento cuyo valor contable es de 50.000 euros, recibiendo otro cuyo valor de mercado es de 100.000 euros. Se considera que tiene una vida útil de 10 años.
8. Tiene bases imponible negativas pendientes de compensación de ejercicios anteriores de 150.000 euros.
9. Durante el presente ejercicio se han generado deducciones por importe de 35.000 euros.
10. La cuantía de la retenciones y pagos a cuenta durante este ejercicio ascienden a 50.000 euros.

## Solución

### 1. Determinar la base imponible, cuota íntegra y cuota líquida del impuesto

#### 1.1. Comentarios de los ajustes fiscales

Nota 1. Quita concursal (art. 11.13 LIS)

1-1-2X20. Por la quita en el convenio de acreedores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Deudas	150.000	
769	Ingresos financieros por quitas por convenio de acreedores		150.000

El importe de la quita excede el 10 % y, al tratarse de condiciones económicas sustancialmente distintas, da de baja el pasivo anterior y refleja el nuevo pasivo, la diferencia se imputa directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

31-12-2X20. Por el pago anual de los intereses de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas, otras empresas (500.000 × 0,06)	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

El ingreso financiero por la quita según el artículo 11.13 de la LIS se puede diferir en función del coste financiero de los nuevos flujos. Como el reembolso de los 500.000 euros es a finales del 2X25, significa que el pago de intereses de cada año es por el mismo importe.

La suma total de intereses serían 30.000 euros × 6 años = 180.000 euros. Según dicho artículo si la quita no excede a la suma total de los intereses debe incluirse por el mismo importe y no proporcionalmente al coste financiero devengado respecto al total de gastos financieros.

13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la



base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

Ajuste fiscal = - 120.000 euros, diferencia temporaria, pasivo diferido

#### Nota 2. Sanción tributaria (art. 15 c) LIS)

Las sanciones tienen la consideración de gasto no deducible, igual que los recargos, mientras que los intereses de aplazamiento tienen la consideración de gasto financiero sujeto al límite del artículo 16 de la LIS.

Ajuste fiscal = 250.000 + 4.500 = 254.500 euros, diferencia permanente

#### Nota 3. Deterioros de valor de créditos (art. 13.1 LIS)

Los deterioros de créditos con entes públicos no se derivan de litigios sino de retraso en el cobro, no es deducible desde la perspectiva fiscal.

Con relación al crédito con clientes vencidos en septiembre, si no existe demanda judicial, o declaración concursal del deudor requiere que hayan transcurrido 6 meses desde su vencimiento para tener la consideración de deducible.

Ajuste fiscal = +300.000 euros, diferencia temporaria, activo diferido

#### Nota 4. Amortización del fondo de comercio (art. 12.2 LIS)

El artículo 12.2 de la LIS regula la deducción fiscal del fondo de comercio en veinteañas partes.

Amortización contable [500.000/10 años × 8/12 (mayo a diciembre)] ...	33.333,33
Amortización fiscal [500.000/20 años × 8/12 (mayo a diciembre)] .....	16.666,67
Exceso de amortización .....	16.666,66

Ajuste fiscal = +16.666,67, diferencia temporaria, activo diferido



## Nota 5. Donación de una instalación técnica (arts. 15 e) y 17.4 a) y 17.5 LIS)

La pérdida contable por el valor del activo que figura como gasto excepcional se califica de liberalidad y no es deducible.

Además, el artículo 17.4 a) de la LIS indica que las donaciones deben valorarse a valor razonable integrando la diferencia entre dicho valor razonable y su valor fiscal en el periodo impositivo de la donación.

Doble ajuste fiscal:

- a) +1.000 euros, artículo 15 e) de la LIS, diferencia permanente.
- b) +100 euros, artículo 17.4 a) y 17.5 de la LIS, diferencia permanente.

Nota 6. *Leasing* (art. 106 LIS)

La ventaja fiscal del *leasing* es una aceleración en las cuotas de amortización del inmovilizado.

El gasto fiscal es el menor entre los dos importes siguientes:

- a) Coste recuperación del bien = 250.000 euros.
- b) Límite artículo 106.6 de la LIS =  $800.000/6 \text{ años} \times 2 (\textit{leasing}) \times 2/12$  (noviembre y diciembre) = 44.444,44 euros.

El ajuste fiscal es la diferencia entre la amortización contable y el gasto fiscal.

Amortización contable ( $800.000/6 \text{ años} \times 2/12$ ) .....	22.222,22
Gasto fiscal .....	44.444,44
Ajuste fiscal negativo .....	22.222,22

Ajuste fiscal = -22.222,22 euros, diferencia temporaria, pasivo diferido

## Nota 7. Permuta comercial (art. 17.4 e) y 17.5 LIS)

Si la permuta es comercial, contablemente aplica el valor razonable del bien entregado, mientras que fiscalmente tiene en cuenta el valor razonable del bien recibido.

Se supone que el valor razonable del bien entregado y recibido coincide; por tanto, si es comercial, el beneficio está registrado, no hay diferencias de valoración.

No hay ajuste fiscal

## 1.2. Deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos .....		2.500.000
+/- Diferencias permanentes .....		255.600
Sanciones tributarias (nota 2) .....	250.000	
Recargo extemporáneo (nota 2) .....	4.500	
Donación instalación (nota 5) .....	1.100	
+/- Diferencias temporarias		
A) Origen ejercicio actual .....		144.444,45
Quita convenio concursal (nota 1) .....	(150.000)	
Créditos morosos (nota 3) .....	300.000	
Exceso fondo comercio (nota 4) .....	16.666,67	
<i>Leasing</i> de la máquina (nota 6) .....	(22.222,22)	
B) Origen ejercicios anteriores .....		30.000
Quita convenio concursal (nota 1) .....	30.000	
Base previa .....		2.930.044,45
– Compensación de bases imposables negativas .....		(150.000)
Base imponible .....		2.780.044,45
Tipo de gravamen .....		× 25 %
Cuota íntegra .....		695.011,11
– Deducciones fiscales .....		(35.000)
Cuota líquida .....		660.011,11
– Retenciones y pagos a cuenta .....		(50.000)
Deuda tributaria (a pagar) .....		610.011,11

## 2. Modelo de conciliación entre el resultado contable y fiscal

	Cuenta de pérdidas y ganancias	Ingresos y gastos de patrimonio neto	Reservas	Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	1.846.100	0	0	1.846.100
	<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>	<b>Aumentos</b>	<b>Disminuciones</b>
Impuesto sobre sociedades	653.900			653.900
+/- Diferencias permanentes	255.600			255.600
+/- Diferencias temporarias	300.000	150.000		174.444,45
a) Con origen ejercicio actual	16.666,67	22.222,22		
b) Con origen ejercicios anteriores	30.000			
Reducción por capitalización				0
Compensación BINS				(150.000)
Base imponible				2.780.044,45



### 3. Contabilización del impuesto sobre sociedades

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	660.011,11	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		610.011,11

No procede asiento contable por las diferencias permanentes al no revertir e incidir en el importe a cobrar o pagar de declaraciones futuras.

Por la contabilización de las diferencias temporarias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	30.000	
479	Pasivo por diferencias temporarias imposables «Quita concursal» (120.000 × 25 %)		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias «Deterioros de créditos morosos» (300.000 × 25 %)	75.000	
6301	Impuesto diferido		75.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias «Exceso fondo de comercio» (16.666,67 × 25 %)	4.166,66	
6301	Impuesto diferido		4.166,66

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	5.555,55	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «Leasing» (22.222,22 × 25 %)		5.555,55

Con relación a las bases imponibles negativas, el enunciado no indica si el crédito estaba reconocido o no, pero si la empresa está en situación concursal, no sabemos si aportó un plan de negocio o no. Si estuviera reconocido el crédito por las pérdidas a compensar, debería cancelar el crédito, ya que aplica la totalidad de las BINS este ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	37.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (150.000 × 25 %)		37.500

Con relación a las deducciones, no procede asiento contable es del ejercicio actual y se aplica en su totalidad, figura como menos importe de la cuota líquida.

El beneficio contable después de impuestos es el siguiente:

• Resultado contable antes de impuestos .....	2.500.000
• Impuesto corriente .....	(660.011,11)
• Impuesto diferido .....	6.111,11
• Resultado del ejercicio .....	1.846.100

## Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 1138-9540 (en versión impresa) e ISSN-e: 2531-2138 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

### Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección [revista@cef.es](mailto:revista@cef.es), identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
  - Título en español e inglés.
  - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
  - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
  - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
  - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
  - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
  - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
  - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<[www.normacef.es](http://www.normacef.es)>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

## Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.

# CEF.- Oposiciones

Desde 1977 gran parte de los funcionarios que en la actualidad ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España han pasado por nuestras aulas, tanto presenciales como virtuales. Todos ellos han cumplido su objetivo de **aprobar la oposición con el #MétodoCEF.-** ¡Tú también puedes ser uno de ellos!

## Sobre el #MétodoCEF.-

### 1. Presencial, telepresencial y online

Elige entre preparar tu oposición en nuestros centros, seguir las clases en streaming y en directo o la preparación online

### 2. Temarios

De elaboración propia y actualizados

### 3. Equipo preparador

Todos nuestros preparadores han sido opositores

### 4. Adaptado

Metodología adaptada a cada tipo de ejercicio

## Preparamos oposiciones a

Administración General  
Administración Local  
Banco de España  
Comunidades Autónomas  
Cuerpos de Informática

Empleo y Seguridad Social  
Ministerio de Hacienda  
Ministerio de Justicia  
Ministerio del Interior  
Unión Europea



**INICIO**  
Preparación  
en septiembre  
de 2021

**CEF.-**

**+30 MÁSTERES**

**+200 CURSOS**

### **ÁREAS**

**Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas • Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos • Sanidad • Tributación**

[ Consulta nuestra oferta formativa completa en [www.cef.es](http://www.cef.es) ]

**DESCUENTO ESPECIAL AHORA**

**PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE**