

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 468 | Marzo 2022

ISSN: 2695-6896

**Análisis de la inconstitucionalidad de la plusvalía y de su nuevo régimen jurídico**

Diego Marín-Barnuevo Fabo

**A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva**

Alejandro Jiménez López

**Fraude fiscal y libertad de movimiento de capitales**

Jordi de Juan Casadevall y Daniel Tarroja Piera

**Valor de amortización y valor residual**

Ignacio Ucelay Sanz

**¿Doble instancia o derecho a reexamen?**

Gloría Marín Benítez

**Tributación en el IRPF de las rentas percibidas tras juicios de desahucio**

Carmen Banacloche Palao

**Análisis longitudinal de la creación de valor de la empresa**

Lorena Ruiz Fernández, Pedro Seva Larrosa y Laura Rienda

**Ampliación de capital por compensación de deudas**

Ángel González García

 **economistas**  
Consejo General  
REAF RENTAS FISCALES  
Esta revista se remite por ser miembro del REAF  
[www.reef.economistas.es](http://www.reef.economistas.es)

# CURSOS

## Áreas de Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales-Introducción a la Contabilidad Financiera
- Curso de Modelización Financiera
- Curso de Consolidación de Estados Financieros
- Curso sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/NIC)
- Curso de Control de Gestión
- Curso de Power BI
- Curso de Excel Aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera
- Curso de Fiscalidad para Autónomos
- Curso de Gestión Fiscal de Patrimonios
- Curso Superior de Tributación
- Curso de Especialización en Procedimientos Aduaneros e Impuestos Especiales
- Curso del Impuesto sobre Sociedades
- Curso del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Curso sobre el Suministro Inmediato de Información (SII) y Facturación

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 468 | Marzo 2022

## 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  
Isabel Brusca Alijarde. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza  
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña  
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos  
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)  
Agustín Fernández Pérez. Presidente del REAF  
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Ubaldo González de Frutos. Inspector de Hacienda del Estado Especialista Fiscal Líder BID  
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá  
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED  
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  
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)  
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo  
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado  
José Andrés Rozas. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona  
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
Víctor Salamanca Carrasco. Presidente de AUXADI  
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA  
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

## Evaluadores externos

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

## Edita

Centro de Estudios Financieros  
P.<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 (2022) (11 números) 175 € 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: 2695-6896  
ISSN-e: 2792-8306

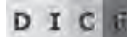
Entidad certificada por:



## Imprime

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

## Indexada en



© 2022 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).*



## Sumario

### Tributación

#### Estudios

- La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto 5-58  
*The unconstitutionality of the tax on the increase in value of urban land the new legal regime of the tax*  
Diego Marín-Barnuevo Fabo
- A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora 59-92  
*Around the concept of aggressive tax planning. Practical consequences, inaccuracies and proposals for improvement*  
Alejandro Jiménez López
- La libertad de movimiento de capitales como límite de la lucha contra la evasión fiscal: A propósito de la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión c. España 93-116  
*Free movement of capital as a limit in the fight against tax evasion: Regarding Judgment of the CJEU January 27th 2022, C-788/19, Commission v. Spain*  
Jordi de Juan Casadevall y Daniel Tarroja Piera

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Valor de amortización y valor residual. (Análisis de la RTEAC de 23 de noviembre de 2021, RG 1135/2019) 117-130  
Ignacio Ucelay Sanz
- ¿Doble instancia o derecho a reexamen? Caso *Saquetti Iglesias*. (Análisis de las SSTs de 25 de noviembre de 2021, recs. núms. 8156/2020 y 8158/2020) 131-148  
Gloria Marín Benítez
- Las rentas percibidas tras una demanda de desahucio por impago tributan como rendimientos del capital inmobiliario y no como ganancia de patrimonio por indemnización. Concepto de renta litigiosa a efectos de su imputación temporal. (Análisis de la STS de 14 de diciembre de 2021, rec. núm. 5253/2020) 149-198  
Carmen Banacloche Palao

## Casos prácticos

- @ Consideraciones y supuestos prácticos en torno a la nueva regulación del artículo 27 de la Ley General Tributaria 165-166  
José M.<sup>a</sup> Díez-Ochoa y Azagra

## Contabilidad

### Estudios

- Analizando longitudinalmente la creación de valor de la empresa desde el enfoque de las capacidades dinámicas 167-188  
*Longitudinally analysing the company's value creation through accounting ratios from the dynamic capabilities approach*  
Lorena Ruiz-Fernández, Pedro Seva-Larrosa y Laura Rienda

### Análisis doctrinal

- Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas. (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 127, de septiembre de 2021) 189-196  
Ángel González García

## Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto (examen complementario) del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda 197-198  
Anna Ayats Vilanova y María Pilar García Giménez

## Normas de publicación 199-200

@ | 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>>.

# La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto

**Diego Marín-Barnuevo Fabo**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM*

*Of Counsel en Pérez Llorca*

[diego.marinbarnuevo@uam.es](mailto:diego.marinbarnuevo@uam.es) | <https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 ha declarado por fin la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), pero lo ha hecho con una extraordinaria limitación de efectos que no tiene precedente en nuestra jurisprudencia constitucional y que será causa de nuevos problemas que deberán ser resueltos por los tribunales de justicia. En el presente trabajo se analiza el significado y alcance de dicha sentencia y se valoran las distintas posibilidades de actuación de los principales perjudicados por esa declaración de inconstitucionalidad: los contribuyentes que han visto limitado su derecho de impugnación como consecuencia de la limitación de efectos contenida en la sentencia, y los ayuntamientos que se verán obligados a devolver una parte de las cuotas tributarias ingresadas.

Finalmente, se analiza el nuevo régimen jurídico del impuesto establecido en el Real Decreto-Ley 26/2021, valorando los distintos problemas que suscita esa nueva regulación.

**Palabras clave:** impuesto municipal; incremento de valores; inconstitucionalidad; capacidad económica; plusvalías; IIVTNU.

Fecha de entrada: 31-01-2022 / Fecha de aceptación: 21-02-2022 / Fecha de revisión: 22-02-2022

**Cómo citar:** Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58.



# The unconstitutionality of the tax on the increase in value of urban land the new legal regime of the tax

Diego Marín-Barnuevo Fabo

## Abstract

Constitutional Court ruling 182/2021 has declared the unconstitutionality of the Tax on the Increase in Value of Urban Land, but with an extraordinary limitation of its effects that has no precedent in our constitutional case-law. This paper analyses the meaning and scope of this ruling and assesses the possible courses of action for the main affected by this declaration of unconstitutionality: taxpayers whose right of appeal is restricted as a result of the limitation of effects contained in the ruling, and city councils who will be obliged to refund a part of the collected tax payments.

Finally, the new legal regime of the tax established in Royal Decree-Law 26/2021 is analysed, assessing the different problems raised by this new regulation.

**Keywords:** tax on the increase in value of urban land; unconstitutionality; ability-to-pay; capital gains.

**Citation:** Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58.





## Sumario

1. Introducción
2. La Sentencia del TC 182/2021: significado y alcance
  - 2.1. La declaración de inconstitucionalidad
  - 2.2. La limitación de efectos del fallo
  - 2.3. El *overruling* o cambio de criterio
  - 2.4. Consideraciones sobre el principio de capacidad económica
  - 2.5. El fundamento constitucional de la plusvalía municipal
  - 2.6. La responsabilidad patrimonial
  - 2.7. La viabilidad de la revocación
3. La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-Ley 26/2021
  - 3.1. La aptitud del real decreto-ley para modificar el régimen jurídico del IIVTNU
  - 3.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción
  - 3.3. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción
  - 3.4. Nueva regulación de la base imponible
  - 3.5. Gestión
  - 3.6. Modificación de ordenanzas: régimen transitorio
  - 3.7. Eficacia temporal: la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva regulación

### Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-86971-P, titulado «Las entidades locales y su financiación: nuevos retos derivados de la reforma del control interno y de los cambios en el sistema tributario local», concedido por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.



## 1. Introducción

La conocida Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), que declaró la inconstitucionalidad de las reglas de determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), ha generado una enorme controversia por muchos motivos, entre los que cabe destacar: a) el cambio de criterio respecto de las sentencias anteriores; b) la filtración de su contenido antes de su publicación; c) la divulgación de parte del fallo en la página web del TC; d), la declaración de inconstitucionalidad con base en un fundamento jurídico distinto del invocado en la cuestión de inconstitucionalidad; y, sobre todo, e) la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

Unas semanas después de conocerse el contenido de la sentencia se aprobó el Real Decreto-Ley 26/2021, de 9 de noviembre, que daba nueva regulación al impuesto para corregir los problemas de inconstitucionalidad señalados en la Sentencia del TC 182/2021 (y en las Sentencias del TC 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–, y 126/2019, de 31 de octubre –NFJ075398–). Y nuevamente se generó una enorme controversia, motivada fundamentalmente por: a) la invocación –como fundamento de la intervención del Gobierno– de una sentencia que no había sido publicada y b) la posible vulneración de las exigencias constitucionales para la utilización del real decreto-ley en materia tributaria.

Se ha escrito mucho y rápido sobre el significado y alcance de la Sentencia del TC 182/2021 durante las semanas siguientes al 26 de octubre, así como sobre la utilización abusiva del real decreto-ley en la regulación de la plusvalía municipal. Ahora, una vez pasado el estupor inicial, es tiempo de escribir con un poco de sosiego sobre las consecuencias de la Sentencia del TC 182/2021 y sobre el contenido y relevancia jurídica de la nueva regulación del impuesto.

## 2. La Sentencia del TC 182/2021: significado y alcance

La Sentencia del TC 182/2021 tuvo una enorme trascendencia y por ello ha sido ampliamente difundida. Los aspectos nucleares de la sentencia son, sin duda, la declaración de inconstitucionalidad de las principales reglas de determinación de la base imponible del IIVTNU, así como también la limitación de efectos. En todo caso, la fundamentación jurídica del fallo también permite extraer otras consideraciones sobre los principios de justicia tributaria y sobre el proceso de cuestión de inconstitucionalidad que merecen un comentario específico, por lo que trataremos separadamente unas y otras cuestiones.

### 2.1. La declaración de inconstitucionalidad

La sentencia declara la «inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales... en los términos previstos en el fundamento jurídico 6».

Los preceptos directamente afectados por la declaración de inconstitucionalidad son, pues, los que establecían las reglas de determinación de la base imponible en los supuestos de «transmisión de terrenos». Pero conviene subrayar que las demás reglas de determinación de la base imponible contenidas en los apartados b) y c) del artículo 107.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) (constitución de derechos reales y transmisión del derecho a elevar nuevas plantas) también resultaron afectadas por esa declaración de inconstitucionalidad, porque ambos supuestos establecen reglas de determinación de la base imponible por remisión a lo dispuesto en el artículo 107.2 a) del TRLRHL. Por tanto, entendemos que la declaración de inconstitucionalidad del apartado a) conllevaba asimismo la imposibilidad de determinar la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados b) y c) del mismo artículo 107.2 del TRLRHL<sup>1</sup>.

Asimismo, creemos que la declaración de inconstitucionalidad revela la existencia del mismo vicio de inconstitucionalidad de las normas reguladoras del impuesto en los territorios forales<sup>2</sup>. Se trata de una inconstitucionalidad subyacente, que solo produciría efecto jurídico si fuera declarada por el TC, y que ha motivado la modificación de urgencia de esa normativa en todos los territorios forales<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> En este mismo sentido Utande San Juan (2021, p. 300).

<sup>2</sup> En este mismo sentido, Suberbiola Garbizu (2022, p. 107).

<sup>3</sup> Vid. el Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia; el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Guipúzcoa; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Álava.

En la determinación del alcance del fallo se dispone que esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad se realiza «en los términos previstos en el fundamento jurídico 6», en donde se establece que la declaración de inconstitucionalidad de los referidos apartados del artículo 107 del TRLRHL supone «su expulsión del ordenamiento jurídico dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad».

En esa primera afirmación advertimos, en primer lugar, el interés del tribunal por dejar claro que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son radicales e incondicionados, lo que bien pudiera estar motivado por las críticas recaídas en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del TC 59/2017, cuyos efectos fueron tan imprecisos que dieron lugar a múltiples interpretaciones que hicieron necesaria la intervención final del Tribunal Supremo para unificar la jurisprudencia. Quizás por ello, decimos, se declara abiertamente la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos afectos y, además, en un claro pleonasma, añade que ello supone su «expulsión del ordenamiento jurídico dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible».

En segundo lugar, es necesario destacar que la sentencia yerra al concretar sus efectos y añadir que el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad «impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad». Yerra porque la expulsión de las reglas de determinación de la base imponible impide, efectivamente, la liquidación del impuesto y, consecuentemente, la comprobación orientada a dicha liquidación. Pero no impide ni incide en la recaudación del impuesto, que si fue liquidado y no impugnado debe ser objeto de recaudación<sup>4</sup>. Además, esa manifestación debe considerarse errónea porque, en una interpretación sistemática de la sentencia, carecería de sentido que esta limitara los efectos de la declaración de inconstitucionalidad si, al mismo tiempo, reconociera que la Administración no puede recaudar las cuotas liquidadas porque, de ser así, el contribuyente podría renunciar a la impugnación de los actos de liquidación con la tranquilidad de que nunca le sería reclamado el pago de la deuda tributaria<sup>5</sup>.

Por el mismo motivo consideramos que es incorrecta la afirmación de que la declaración de inconstitucionalidad impide la revisión de los actos dictados en relación con el impuesto. En nuestra opinión, lo que tendría sentido es prohibir la aplicación del anulado artículo 107 del TRLRHL en los procedimientos de revisión, pero no existe ningún fundamento jurídico para concluir que la expulsión de las reglas determinantes de la base imponible de la plus-

<sup>4</sup> *Vid.*, en sentido contrario, González de Lara Mingo (2021, p. 7), en donde afirma que «En los supuestos en los que la Administración haya dictado una providencia de apremio o cualquier otro acto de recaudación del tributo el Ayuntamiento debe detener el procedimiento de recaudación inmediatamente».

<sup>5</sup> Al menos en los supuestos en que no hubiera ingresado la deuda.

valía puede impedir la revisión de todos los actos relacionados con ese impuesto. Ni existe fundamento jurídico, ni creemos que una sentencia del TC puede proyectar sus efectos con tanta amplitud como para cercenar el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva, como más adelante explicaremos.

En tercer lugar, el fundamento jurídico sexto contiene un reproche al legislador que hubiera sido mejor no incluir en la sentencia. Dice la sentencia que corresponde al legislador realizar las modificaciones necesarias para adecuar el impuesto a las exigencias del artículo 31 de la Constitución (CE) «puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017».

En nuestra opinión, el reproche está sobradamente merecido, pero creemos que no debería recogerse en los fundamentos jurídicos de la sentencia que declara la inconstitucionalidad del impuesto, porque parece vincular el sentido del fallo con la desidia del legislador. Es decir, me parece desafortunado vincular la declaración de inconstitucionalidad con el retraso del legislador en modificar el impuesto, porque permite interpretar que el impuesto era igualmente merecedor de una declaración de inconstitucionalidad en 2017, pero en aquel momento el TC evitó declarar la inconstitucionalidad de esa normativa para conceder un periodo de gracia al legislador y, por haber desatendido el compromiso, cuatro años después lo declara inconstitucional. Ciertamente, se trata de una valoración que puede estar en la mente de muchos analistas, pero considero improcedente que la propia sentencia alimente esa interpretación en un *obiter dictum* que no deja en buen lugar al tribunal, porque da a entender que sus decisiones no dependen solo de la constatación de una vulneración de la Constitución.

## 2.2. La limitación de efectos del fallo

La limitación de efectos del fallo es, sin duda, la parte más controvertida de la Sentencia del TC 182/2021. Se contiene en el fundamento jurídico sexto, en donde se dice lo siguiente:

Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Las críticas a esa limitación de efectos han sido generalizadas. En todo caso, antes de manifestar nuestra opinión personal, consideramos oportuno analizar los distintos elementos de esa limitación de efectos:

- a) El párrafo transcrito pretende limitar la revisión de los actos de liquidación y autoliquidación del IIVTNU producidos antes del momento de dictarse la sentencia, de eso no hay duda.
- b) A tal efecto, prohíbe la revisión de las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la sentencia, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Se trata de una limitación que, como es obvio, tiene un componente material y otro temporal.

En relación con el componente material, la sentencia prohíbe la revisión de los actos y resoluciones firmes, lo que constituye una respuesta habitual en nuestro ordenamiento jurídico que, con mayor o menor acierto, pretende conciliar los principios de legalidad y seguridad jurídica, lo que se corresponde –en cierto modo– con las previsiones legales contenidas en distintas normas jurídicas.

Así, por ejemplo, vemos que el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) dispone que las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales», salvo que se tratara de procesos penales o contencioso-administrativos referidos a sanciones, que pudieran ver reducida la pena o la sanción. El artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece que:

Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

Asimismo, el artículo 19 del TRLRHL dispone que, en caso de que una sentencia judicial firme anulara una ordenanza fiscal, «se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada», salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia.

Por tanto, cabe decir que la regla general es la pervivencia de las sentencias con fuerza de cosa juzgada y de los actos administrativos firmes dictados en relación con una norma tributaria anulada, y, la excepción, la anulación de esos actos como consecuencia de una ulterior anulación de la disposición de carácter general. Aunque el artículo 40 de la LOTIC se refiere solo a las sentencias con fuerza de cosa juzgada,

lo cierto es que la jurisprudencia constitucional de los últimos años ha equiparado los actos administrativos firmes a las sentencias con fuerza de cosa juzgada<sup>6</sup>.

En relación con el componente temporal, la limitación se refiere a las obligaciones tributarias devengadas «decididas definitivamente» a la fecha de dictarse la sentencia. Cabe pensar que la referencia a la fecha de dictarse la sentencia podría estar motivada porque ese mismo día, a través de una nota informativa, se hizo público en la web del TC el contenido del fallo. Pero, en todo caso, creemos que se trata de una referencia temporal claramente desafortunada por un doble motivo: de un lado, porque resulta inverosímil que el mismo día de la votación y fallo se pueda dictar la sentencia que contiene dos votos particulares; y, de otro lado, porque generó una enorme confusión el hecho de que el artículo 38 de la LOTC dispusiera que las sentencias dictadas en un proceso de inconstitucionalidad «producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"», mientras que la limitación de efectos se refería a un momento anterior, el de dictarse la sentencia<sup>7</sup>.

Como se desprende de lo expuesto, los problemas señalados se podrían haber evitado si la sentencia hubiera limitado efectos por referencia a una fecha cierta (que podría haber sido el 26 de octubre o cualquier otra) y no por referencia al momento de dictarse la sentencia. Ahora bien, la cuestión más relevante es si la sentencia puede, o no, limitar sus efectos por referencia a una fecha anterior a su publicación. En nuestra opinión, la respuesta es sencilla: si la sentencia puede limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, no hay ningún inconveniente en que pueda hacerlo mediante la introducción de limitaciones de carácter temporal<sup>8</sup>. Por tanto, la pregunta clave es si puede o no limitar sus efectos, que abordamos en el apartado siguiente.

Obviamente, no debe confundirse la fecha a la que se refiere la limitación de efectos (26 de octubre) con la fecha en que se produce la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, que tiene lugar en el momento de publicación de la Sentencia del TC en el BOE, esto es, el 25 de noviembre de 2021<sup>9</sup>. Esta divergencia de fechas plantea una cuestión de claro interés jurídico: si la Administración podría aplicar en el periodo comprendido entre ambas fechas los preceptos declarados inconstitucionales. En mi opinión la respuesta es clara:

<sup>6</sup> *Vid.*, por todas, la Sentencia del TC 60/2015, de 18 de marzo (NFJ057929), en la que se declaró inconstitucional la normativa que vinculaba los beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) de la Comunidad Valenciana a los contribuyentes que tenían su residencia habitual en dicha Comunidad.

<sup>7</sup> Sobre esta misma cuestión, *vid.* Aníbarro Pérez (2022, p. 12).

<sup>8</sup> *Vid.*, en este mismo sentido, Utande San Juan (2021, p. 307).

<sup>9</sup> Esta confusión se advierte en González de Lara Mingo (2021).

aunque en ese tiempo el artículo 107 del TRLRHL sigue en vigor, sería inaceptable y manifiestamente contrario al principio de buena administración que un ayuntamiento liquidara el impuesto aplicando unos preceptos cuya inconstitucionalidad es conocida<sup>10</sup>.

- c) La LOTC no prevé la posibilidad de que las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma puedan limitar sus efectos, lo que generó la mayor parte de las críticas vertidas sobre la Sentencia del TC 182/2021. Eso es cierto, pero también es cierto que existen otros precedentes en los que el TC limitó los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, entre los que cabe destacar la Sentencia del TC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), que declaró la inconstitucionalidad del régimen de tributación conjunta obligatoria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF); la Sentencia del TC 60/2015, de 18 de marzo, en la que se declaró inconstitucional la normativa que vinculaba los beneficios fiscales en el ISD de la Comunidad Valenciana a los contribuyente que tenían su residencia habitual en dicha Comunidad; la Sentencia del TC 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472) (y las ulteriores 227/2016, de 22 de diciembre –NCJ061997–, y 92/2017, de 6 de julio –NCJ062551–), en la que se declaró la inconstitucionalidad de ciertas tasas judiciales por considerarlas contrarias al principio de tutela judicial efectiva; la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre, que consideró contrario al principio de no confiscatoriedad que la cuota de la plusvalía pudiera ser superior al incremento de valor obtenido<sup>11</sup>.

En nuestra opinión, es razonable que el TC pueda limitar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad porque, de no ser así, se dificultaría todavía más la adopción de ese tipo de decisiones. Y, por supuesto, sería deseable que esa posibilidad estuviera oportunamente prevista en la LOTC. Ahora bien, una vez señalado lo anterior, creemos que resulta imprescindible motivar una decisión de esa naturaleza que carece de cobertura legal y limita el derecho a la defensa de los administrados.

<sup>10</sup> En defensa de esta interpretación cabe citar el fundamento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020 (rec. núm. 810/2019 –NFJ078599–, ECLI:ES:TS:2020:2724), en la que se afirmó que:

el principio de buena administración, así como los del art. 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE.

En contra puede verse Utande San Juan (2021, p. 311), quien afirma que:

a las transmisiones realizadas entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre de 2021 cabe aplicarles la normativa anterior, pues su expulsión solo se produce con la publicación de la Sentencia en el BOE y el Real Decreto-ley 26/2021 se ha publicado antes.

<sup>11</sup> En relación con esta cuestión, puede verse la sistematización de los distintos tipos de efectos de las sentencias del TC realizada por Utande San Juan (2021, p. 302).



En efecto, en las sentencias citadas en las que se limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad podemos ver que se justifica extensamente la decisión adoptada. Así, por ejemplo, en la Sentencia del TC 45/1989, que declaró la inconstitucionalidad sin nulidad, se dijo que «la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento», y que «la conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión». Por ello, como «la infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están [...] sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad», y de ese modo limitó la extensión de efectos de la sentencia.

En la Sentencia del TC 60/2015 citada, sobre discriminación a los no residentes en la aplicación del ISD, se limitaron los efectos en atención a la pluralidad de valores constitucionales concurrentes y, muy especialmente, en atención al principio de seguridad jurídica. Además, aunque la limitación de efectos prevista en el artículo 40 de la LOTC solo menciona los supuestos de cosa juzgada, consideró que en el caso concreto «el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

En la Sentencia del TC 140/2016, de 21 de julio (y las ulteriores 227/2016, de 22 de diciembre, y 92/2017, de 6 de julio), en la que se declaró la inconstitucionalidad de ciertas tasas judiciales por considerarlas contrarias al artículo 24.1 de la CE, se justificó la limitación de efectos por considerar que no existió «impedimento injustificado para el acceso a la Justicia» en quienes pagaron tempestivamente la tasa.

En la Sentencia del TC 126/2019 citada, también se motivó la limitación de efectos con fundamento en el principio de seguridad jurídica, y se dijo que:

han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

En la Sentencia del TC 182/2021, sin embargo, no se contiene la más mínima motivación de una decisión que restringe el derecho a la defensa de los afectados y carece de la autorización legal, lo que probablemente fundamente la impugna-

ción de alguno de los afectados y, quizás, sea determinante para que jueces y tribunales inapliquen esa limitación de efectos<sup>12</sup>.

- d) Además de ello, la sentencia considera situaciones consolidadas y no susceptibles de revisión «(i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha». De este modo, la sentencia equipara dos situaciones claramente distintas: la de los actos y sentencias firmes y la de los actos susceptibles de impugnación, lo que conlleva una severa e injustificada restricción para la revisión de estos últimos.

Son muchas y diversas las situaciones afectadas por esta restricción: a) la del contribuyente que no pensaba recurrir la liquidación administrativa y después del 26 de octubre, tras descubrir que el impuesto exigido tiene una base inconstitucional, impugna el acto administrativo y solicita su anulación; b) la del contribuyente que pocos días antes del 26 de octubre recibió una liquidación administrativa y, confiando en la existencia de un plazo de 30 días para impugnar la actuación administrativa, pospuso la presentación del recurso a un momento posterior; c) la del contribuyente que presentó su autoliquidación hace menos de cuatro años y, confiando en la actuación del TC, retrasó el momento de instar la rectificación de la autoliquidación para no soportar los altos costes de un proceso; d) la del contribuyente que pocos días antes de dictarse la sentencia autoliquidó el impuesto compelido por la existencia de un deber legal y confiando en el Estado de Derecho; e) la del contribuyente que incumplió su deber de autoliquidar y ahora se ve exonerado del cumplimiento de ese deber, en lo que podríamos denominar una discriminación positiva deriva del incumplimiento de su deber de contribuir<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> La falta de motivación es reconocida por Utande San Juan (2021, p. 306), quien considera que:

cuando se decide tratar igual la firmeza judicial y la administrativa, parece lógico hacer lo mismo respecto de las autoliquidaciones cuya rectificación ex art. 120.3 LGT no se haya instado antes de la Sentencia. Si la LOTC considera que, por razones de seguridad jurídica, una declaración de inconstitucionalidad no debe permitir que se reabran las situaciones cerradas judicialmente y el TC, por razones de equidad, extiende lo anterior a las cerradas administrativamente, no tendría sentido –a nuestro juicio–, dejar fuera los ingresos tributarios efectuados mediante autoliquidación. En otras palabras, si la nulidad no beneficia a quien se aquietó frente a una liquidación del IIVTNU (bien resulte de una declaración, bien de la regularización de una autoliquidación previa), no encontramos razón para que beneficie a quien ingresó mediante autoliquidación y no intentó su rectificación. Parece que la ratio que guía al Tribunal ha de jugar igual en ambos casos. Esta es la solución que adopta la Sentencia, FJ 6 B), siguiendo a la STC 45/1989, FJ 11. Si otros pronunciamientos del Tribunal en los que se modulaban los efectos no han especificado nada sobre las autoliquidaciones, cabe entender que ha sido, bien por entenderlas incluidas dentro de las situaciones consolidadas.

<sup>13</sup> Una descripción de las distintas hipótesis planteadas y de las distintas opciones de impugnación en cada una de ellas puede verse en Esclapez y Marín-Barnuevo (2020). *Vid.* también Aníbarro Pérez (2022).

Vemos, pues, que atribuir la consideración de «situaciones consolidadas» a los supuestos en que el contribuyente no ha ejercitado un derecho de impugnación que todavía le asiste es totalmente desafortunado. En primer lugar, porque son situaciones claramente distintas y merecen un tratamiento desigual; en segundo lugar, porque esa equiparación produce un efecto jurídicamente inadmisibles, como es la ablación de un derecho a la impugnación que, además, puede producir una ventaja fiscal para los incumplidores de la norma jurídica; y, en tercer lugar, porque la sentencia no contiene la más mínima motivación de una severa restricción de derechos que carece de fundamento legal.

Como señala Orón Moratal (2021), la sentencia

presenta un contenido que se separa bastante de cuanto se ha visto que ha ocurrido en la jurisprudencia previa, y que además, en mi opinión, está lleno de medias verdades y resulta discriminatorio, careciendo de la más mínima motivación para justificar la discriminación, pudiendo por ello no ser solo discrecional, si es que lo puede ser, sino también arbitrario<sup>14</sup>.

Y es que, en este caso, la imprescindible motivación de la decisión que, como decíamos, no se realizó, era muy difícil de articular, porque ni siquiera las genéricas invocaciones a la seguridad jurídica podrían servir para dicha motivación, porque en estos casos no se podía acudir al principio de seguridad jurídica «dado que es precisamente ese principio el que se ve afectado y excepcionado con los efectos declarados» (Orón Moratal, 2021), como tampoco se podría invocar el deber de contribuir y el principio de equilibrio presupuestario, «teniendo en cuenta que es un impuesto potestativo, que afecta a muchos municipios con condiciones presupuestarias bien distintas, que cada uno tiene las respectivas relaciones tributarias con sus contribuyentes, y que la propia sentencia admite que el impuesto tampoco afecta a la esencia de dicho deber, pues tampoco parece que sean razones y valores que pudieran expresarse» (Orón Moratal, 2021).

Por todo ello creemos que esa limitación de efectos será probablemente desoída por los tribunales de justicia que, presumiblemente, antepondrán el principio de tutela judicial efectiva al conocer de los recursos interpuestos por los contribuyentes que, dentro del plazo legalmente establecido, recurrieron las liquidaciones del IIVTNU o instaron la rectificación de sus autoliquidaciones. Y si estuviéramos equivocados y los jueces nacionales no amparasen a quienes reivindican su legítimo derecho de defensa, no hay que descartar que el conflicto sea finalmente elevado al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), invocando por parte

<sup>14</sup> *Vid.* también, sobre esta misma cuestión, Anibarro Pérez (2022, p. 13).

de los perjudicados la vulneración de ese derecho, reconocido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)<sup>15</sup>.

- e) En todo caso, consideramos oportuno destacar que la pretensión de la sentencia de tratar las autoliquidaciones y liquidaciones impugnables como situaciones consolidadas podría suponer, en el peor de los casos, una restricción parcial del derecho de impugnación, pero en ningún caso una restricción absoluta. Con esta afirmación queremos subrayar que el TC ha pretendido establecer una limitación referida, única y exclusivamente, a la posibilidad de revisar las obligaciones tributarias «con fundamento en la presente sentencia». Por tanto, no existe limitación alguna para la impugnación de las liquidaciones o autoliquidaciones anteriores al 26 de octubre de 2021, siempre que se hiciera con otro fundamento distinto de la mera invocación de la Sentencia del TC 182/2021<sup>16</sup>. O, por decirlo más claro, lo que probablemente pretendía la sentencia era evitar que todos los contribuyentes presentaran un escrito pidiendo que se le devolviera la cuota pagada como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

Siendo así, no habría obstáculo alguno en tramitar y resolver cualquier tipo de recurso contra esos actos de cuantificación de la obligación tributaria que tuvieran un fundamento distinto: error en la cuantificación, en los sujetos pasivos, en la aplicación de bonificaciones, etc. Y ello abocaría a la estimación del recurso en caso de que para su resolución fuera preciso aplicar el artículo 107 del TRLRHL, porque la declaración de su inconstitucionalidad ha determinado su expulsión del mundo jurídico.

Esta interpretación nos lleva a cuestionar si es posible la impugnación de los actos de liquidación o la revisión de las autoliquidaciones invocando «el fundamento del

<sup>15</sup> Son muchas las sentencias del TEDH en las que se aborda esta cuestión, entre las que cabe destacar las siguientes: la Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1975, asunto *Golder contra el Reino Unido*, demanda núm. 4451/70, §§ 28-36, con citas a las Sentencias del TEDH de 13 de julio de 1995, asunto *Tolstoy Miloslavsky c. Reino Unido*, y de 17 de julio de 2007, asunto *Mehmet y Suna contra Turquía*, en donde se reconoce que

Una restricción impuesta al acceso a un órgano jurisdiccional no será compatible con el artículo 6.1 a menos que persiga un objetivo legítimo y exista una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo legítimo que se pretende alcanzar.

Aunque el TEDH excluye de su ámbito de protección los conflictos que no tienen naturaleza «civil» y, por tanto, los que tienen por objeto la aplicación del ordenamiento tributario, en los supuestos de solicitud de reembolsos ha considerado que prevalecía la naturaleza «patrimonial» de la reclamación y ha admitido su competencia para conocer de la vulneración del artículo 6.1 del CEDH (*vid.*, entre otras, las Sentencias del TEDH de 10 de marzo de 1980, asunto *König contra República Federal de Alemania*, demanda núm. 6232/73; 8 de julio de 1987, asunto *Baraona contra Portugal*, demanda núm. 10092/82; y de 23 de octubre de 1997, asunto *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society contra Reino Unido*, demanda núm. 117/96).

<sup>16</sup> *Id.*, en este mismo sentido, Utande San Juan (2021, p. 307) y González de Lara Mingo (2021, p. 3).

fundamento de la sentencia», esto es, denunciando que el impuesto determina en el caso concreto una carga tributaria excesiva que resulta contraria al principio de capacidad económica. En estos casos no se habría invocado la Sentencia del TC 182/2021, que es lo que prohíbe la sentencia, y por tanto debería admitirse a trámite el recurso interpuesto. Y, superado ese primer obstáculo, el juez o tribunal debería aplicar las reglas de cuantificación del impuesto para apreciar la vulneración del principio de capacidad económica denunciada, lo que abocaría a la estimación del recurso como consecuencia de la imposibilidad de aplicar esas reglas después de la publicación de la Sentencia del TC 182/2021.

- f) Una interpretación distinta, en la que se limitara radicalmente el derecho de impugnación de las liquidaciones no firmes y el derecho de rectificación de las autoliquidaciones, sería manifiestamente contraria al derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE<sup>17</sup>, y podría ser también contrario a lo dispuesto en el artículo 1 del CEDH, en donde se reconoce que:

Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Aunque es obvio que el cumplimiento de las obligaciones tributarias queda fuera del ámbito de protección de ese artículo 1 del CEDH, lo cierto es que en el supuesto estudiado no se cuestionaría la privación patrimonial derivada del pago de los impuestos, sino la limitación del derecho de reembolso de unos impuestos pagados en aplicación de una ley declarada inconstitucional. Y, siendo así, existen precedentes en los que el TEDH ha reconocido su competencia para garantizar la protección de los intereses patrimoniales de los contribuyentes perjudicados por el establecimiento de medidas restrictivas de su derecho legítimo de reembolso<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Por este motivo entendemos que es inconstitucional la reforma del IIVTNU operada en Bizkaia y Álava, porque establecen una limitación del derecho de defensa de los contribuyentes al disponer que:

No serán objeto de revisión las obligaciones tributarias devengadas por este Impuesto que, a fecha del dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

También se manifiesta crítica con esta reforma Celaya Acordarrementería (2021). Suberbiola Garbizu (2022), pese a describir esa regulación, no formula ninguna crítica a su contenido.

<sup>18</sup> *Vid.*, en este sentido, la Sentencia del TEDH de 27 de septiembre de 2011 (caso *Agurdino SRL contra Moldavia*, demanda núm. 7359/06), que enjuicia un supuesto en el que la Administración tributaria le deniega a una empresa (que desarrollaba su actividad en la «Zona Económica Libre Expo-Business-Chişinău») la aplicación de una exención prevista en la Ley del IVA. El contribuyente recurrió la liquidación

Después de realizar las anteriores consideraciones podemos realizar una valoración personal de la limitación de efectos analizada:

- a) El hecho de que el TC pueda limitar los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad nos parece positivo porque, de no ser así, es muy probable que se intensificara la tendencia a la conservación de las normas enjuiciadas y ello tendría un efecto negativo en la mejora de nuestro ordenamiento jurídico y, muy especialmente, en el ámbito del Derecho Tributario<sup>19</sup>.

De hecho, los reproches vertidos a la desidia del legislador en la Sentencia del TC 182/2021 permiten entender que el juicio de constitucionalidad de 2021 no es muy distinto del de 2017, pero en aquella ocasión el tribunal optó por una solución conservadora para evitar las consecuencias económicas de una declaración de inconstitucionalidad<sup>20</sup>. En este sentido resulta oportuno recordar que la recaudación anual del IIVTNU es, aproximadamente, de 2.500 millones de euros, por lo que la declaración de inconstitucionalidad podría suponer unas devoluciones de impuestos de 10.000 millones de euros por los cuatro años en los que se podría instar la devolución de lo pagado, lo que evidentemente condiciona la decisión de los magistrados que deben enjuiciar su constitucionalidad y valorar los efectos que conlleva.

---

y la Corte Suprema de Justicia reconoció el derecho a la exención, pero poco después el legislador dictó una nueva ley aclarando el alcance de la exención controvertida para neutralizar la doctrina de la Corte Suprema. Con fundamento en esta «aclaración legal» la Administración tributaria solicitó a la Corte Suprema la revisión de la sentencia dictada, lo que motivó una nueva sentencia que estimaba las pretensiones de la Administración y obligaba al contribuyente a pagar la cantidad inicialmente reconocida como exenta. Unos meses más tarde se declaró la inconstitucionalidad de la ley aclaratoria, lo que motivó que la empresa solicitara a la Corte Suprema una nueva revisión del proceso, que fue rechazada por el órgano jurisdiccional. Al plantearse ante el TEDH este conflicto –de naturaleza esencialmente tributaria– consideró que la decisión de la Corte Suprema vulneraba el principio de seguridad jurídica y, también, el derecho de propiedad del contribuyente, en tanto que tenía una «posesión» a los efectos de lo dispuesto el CEDH. A tal efecto, el TEDH consideró que la anulación de la sentencia que reconocía su derecho de reembolso constituyó «una injerencia en el derecho del beneficiario de la sentencia al goce pacífico de esa posesión», lo que provocó que el contribuyente hubiera soportado «una carga individual y excesiva».

<sup>19</sup> Como afirmara García de Enterría (1989, p. 15), «la alternativa real a la prospectividad de las Sentencias no es, pues, la retroactividad de las mismas, sino la abstención en el descubrimiento de nuevos criterios de efectividad de la Constitución».

<sup>20</sup> *Vid.*, en sentido similar, Lago Montero (2022, p. 41), donde afirma que:

este pronunciamiento cabe calificarlo de atrevido, cuando menos, vista la tradicional prudencia que ha venido esgrimiendo nuestro T.C. cuando se ha enfrentado a normativas tildadas de inconstitucionales por friccionar con el principio de capacidad económica. Nuestro T.C., que suele pecar de pacato, por respetuoso extremo de la potestad legislativa, se ha tirado ahora a la piscina con arrojo, y no sabemos si con previa verificación de que el agua era suficiente y no salpicaba en demasía a cuantos se encontraban alrededor.

En ese contexto, cabe pensar que hubiera sido preferible una declaración de inconstitucionalidad incondicionada en el año 2017 con efectos meramente prospectivos, lo que hubiera evitado la exacción de un impuesto inconstitucional durante más de cuatro años y, también, la enorme litigiosidad asociada al desafortunado fallo de las sentencias dictadas en 2017. De ese modo, los problemas de inconstitucionalidad se habrían corregido hace años y nos habríamos evitado esta nueva sentencia sobre la constitucionalidad de la plusvalía, que, por los problemas señalados, volverá a generar una enorme litigiosidad<sup>21</sup>.

- b) Claro que sería deseable que esa limitación de efectos estuviera prevista en la LOTC, porque de este modo se definirían claramente las condiciones de su aplicación y ello redundaría en una mejora de la seguridad jurídica.
- c) En el supuesto enjuiciado en la Sentencia del TC 182/2021 no concurren las circunstancias exigibles para establecer una limitación de efectos que comprenda también las liquidaciones y autoliquidaciones susceptibles de impugnación o rectificación en el momento de dictarse la sentencia, por varios motivos:
  - En primer lugar, porque una limitación de esa naturaleza cercena el derecho de defensa de los contribuyentes y daña la confianza de los ciudadanos en la justicia, por lo que solo debería ser adoptada en circunstancias extraordinarias y mediante una exhaustiva motivación que explicara las causas que obligan a la toma de esa decisión y se pusiera de manifiesto la inviabilidad de cualquier otra solución alternativa.
  - Además, en el caso enjuiciado la inconstitucionalidad estaba advertida desde hace muchos años y denunciada por la doctrina de forma consistente, por lo que el Gobierno y el Parlamento conocen desde hace más de diez años los problemas de constitucionalidad de este impuesto y, pese a ello, no han actuado en todo ese tiempo para tutelar los derechos de los contribuyentes<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Herrera Molina (2020, p. 23) ya formuló una propuesta similar al analizar la Sentencia del TC 126/2019, afirmando que si el tribunal:

estaba preocupado por la pérdida de recursos municipales, podía haber optado –como ha hecho otras veces– por otorgar un plazo máximo al legislador, transcurrido el cual el impuesto resultaría nulo e inaplicable. Además, podía haber señalado que tal nulidad implicaría una responsabilidad financiera del Estado hacia las Haciendas Locales.

<sup>22</sup> Sin pretensión de exhaustividad, podemos citar en esa relación los siguientes trabajos: Varona Alabern (2010, pp. 65 y ss.); Rovira Ferrer (2013, p. 8); Chico de la Cámara (2013, pp. 11 y ss.); Marín-Barnuevo Fabo (2013, pp. 105 y ss.); Falcón y Tella (2013); Navarro Egea (2014, pp. 97 y ss.); Calvo Vérguez (2014, pp. 143 y ss.); Magraner Moreno (2014); San Martín Rodríguez (2014, pp. 85 y ss.); Luque Mateo (2014); Prósper Almagro (2014, pp. 49 y ss.); Cayón Galiardo (2015, pp. 15 y ss.); Del Blanco García y García Carretero (2015, pp. 63 y ss.); Bris Gómez (2015, pp. 147 y ss.); Teixidor Martínez y Revilla Rodríguez (2016, pp. 5 y ss.); Colao Marín (2016, pp. 55 y ss.).

- Incluso prescindiendo de las denuncias realizadas por la doctrina, ciñéndonos exclusivamente a la jurisprudencia del TC, podemos datar las denuncias de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal en febrero de 2017, cuando se publica la Sentencia del TC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176), referida a la regulación del impuesto en Guipúzcoa.
- De hecho, en ese año 2017, todos los territorios forales adecuaron su normativa a las exigencias contenidas en las sentencias que apreciaron la vulneración del principio de capacidad económica en los casos en que se exigía el impuesto pese a no haberse producido incremento de valor de los terrenos.
- En el año 2019 se recordó la existencia de un problema serio con la regulación de este impuesto en la Sentencias del TC 126/2019, de 31 de octubre, en la que puso de manifiesto que las reglas de cuantificación de la plusvalía podían vulnerar el principio de no confiscatoriedad.
- Por tanto, cuando en octubre de 2021 se produce ese nuevo enjuiciamiento, el TC debió tomar en consideración esas circunstancias y reconocer especial protección a los contribuyentes que habían seguido pagando un impuesto inconstitucional, y no al Estado que con su inactividad consintió la exigencia de un impuesto que vulneraba distintos principios de justicia tributaria y, además, generaba enormes costes de gestión en sede administrativa y judicial.
- Consecuentemente, no puede apreciarse la existencia de buena fe en la actuación del Gobierno, que es uno de los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para considerar justificada la limitación de efectos de las sentencias<sup>23</sup>. De hecho, la inactividad del Gobierno en relación con el IIVTNU resulta muy similar a la apreciada por el TJUE cuando rechazó limitar los efectos de la sentencia sobre el llamado céntimo sanitario<sup>24</sup>.
- Esa conclusión podría parecer injusta para los ayuntamientos, que también sufrieron las consecuencias de la primera sentencia y de la inactivi-

<sup>23</sup> La jurisprudencia del TJUE tiene establecido que para que resulte admisible la limitación de efectos es necesario que concurren dos criterios esenciales: «la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves» (véanse, en particular, las Sentencias del TJCE de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50; Sentencias del TJUE de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC SA y otros*, C-338/11 a C-347/11, p. 59 –NFJ046753–; de 23 de octubre de 2012, *Emeka Nelson y otros*, C-581/10 y C-629/10, ap. 91 –NCJ057422–; de 21 de marzo de 2013, *RWE Vertrieb AG contra Westfalen eV.*, C-92/11, ap. 56 y ss.).

<sup>24</sup> Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto *Transportes Jordi Basora contra la Generalitat de Catalunya*, C-82/12 (NFJ053503), en la que se enjuiciaba la adecuación al Derecho de la Unión del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.



dad del legislador. Pero también es cierto que la plusvalía municipal es un impuesto potestativo y, además, los ayuntamientos tampoco utilizaron los márgenes que tienen de modulación del impuesto mediante la introducción de porcentajes de incremento de valor del suelo inferior al máximo previsto en la ley o unos tipos de gravamen inferiores al 30 % que, como máximo, preveía el artículo 108 del TRLRHL.

- Además, también se puede reprochar a los ayuntamientos que tuvieron establecido un modelo de gestión mediante autoliquidación, cuando lo cierto es que disponen de todos los datos necesarios para dictar la liquidación sin establecer un modelo de gestión mediante autoliquidación. Por tanto, no es descabellado que asuman una parte de las consecuencias negativas derivadas de ese modelo de gestión que, en lo que ahora importa, contempla la posibilidad de que el contribuyente pueda instar la rectificación de la (falsa) autoliquidación durante un plazo de cuatro años.
  - Y, en su caso, la asunción por parte de los ayuntamientos del coste de devolución de las cuotas pagadas por el IIVTNU siempre podría dar lugar a una compensación específica en los presupuestos generales del Estado con la finalidad de garantizar la estabilidad presupuestaria de las haciendas locales en un caso como el considerado, en el que el Gobierno habría sido el principal responsable de la declaración de inconstitucionalidad y ulterior reconocimiento del de devolución de las cuotas tributarias ingresadas.
- d) Por todo ello, (i) pese a considerar que, en términos abstractos, puede tener justificación la limitación de efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria (en tanto puede contribuir a la depuración del ordenamiento jurídico); (ii) y pese a que creemos que en el supuesto enjuiciado hubiera podido admitirse la limitación de efectos en relación con las sentencias con fuerza de cosa juzgada y las resoluciones administrativas firmes (que, en su caso, podrían reclamar por la vía de responsabilidad patrimonial), (iii) entendemos que carece de justificación la limitación de efectos con respecto a las liquidaciones y autoliquidaciones susceptibles de revisión y rectificación en el momento de dictarse la sentencia, no solo por su falta de motivación, sino por la desprotección que produce en los contribuyentes que estaban en plazo de instar un procedimiento de anulación de su liquidación o autoliquidación en el ejercicio de su legítimo derecho de defensa.

### 2.3. El *overruling* o cambio de criterio

Otro de los aspectos controvertidos de la Sentencia del TC 182/2021 es el *overruling* o cambio de criterio, que motivó incluso la formulación de un voto particular por parte del magistrado Conde-Pumpido Tourón, al que se adhirió la magistrada doña Balaguer Callejón.

El voto particular comienza reconociendo que el Pleno del Tribunal goza de libertad para separarse de su doctrina anterior, pero entiende que «no era este el caso ni el momento propicio para hacerlo, porque no nos encontramos ante una nueva realidad social o jurídica que propiciase la oportunidad de tal cambio». Añade que entre los factores que debieron tomarse en consideración para el cambio de doctrina debió haberse valorado «la importantísima repercusión económica que esta decisión va a causar en los miles de municipios que están a punto de aprobar sus presupuestos para el año próximo; todo ello en una situación social y económicamente tan delicada como la actual». Finalmente, afirma que cuando se acuerda un completo cambio de criterio es necesario realizar una especial justificación de ese cambio de criterio.

En nuestra opinión, es completamente cierto que ha existido un *overruling*, pero ello, en lugar de una valoración negativa, merece una clara valoración positiva, porque reconoce al principio de capacidad económica el significado y alcance que le corresponde, y porque acierta al identificar los problemas de constitucionalidad del impuesto con las reglas de determinación de la base imponible.

En relación con las tres consideraciones específicas contenidas en el voto particular consideramos que la primera de ellas no es totalmente cierta, porque el periodo transcurrido entre las primeras sentencias y la Sentencia del TC 182/2021 han sucedido muchas cosas que propician ese cambio de criterio. En ese periodo de tiempo se ha constatado el fracaso de una jurisprudencia que: a) identificaba incorrectamente los problemas del IIVTNU y entendía que vulneraba el principio de capacidad económica como fundamento del tributo, cuando lo cierto es que su déficit constitucional residía en las reglas de determinación de la base imponible y, por tanto, el principio constitucional vulnerado era el de capacidad económica como fundamento de la imposición; b) limitaba injustificadamente el control de constitucionalidad de los tributos, individualmente considerados, por vulneración del principio de capacidad económica como medida de la imposición, como explicamos con detalle en el apartado siguiente; y c) contenía un fallo difícilmente inteligible que aumentó enormemente los costes de gestión del impuesto, la litigiosidad y la frustración de todos los operadores jurídicos.

Ese ha sido el cambio de escenario producido en estos últimos años que justifica el cambio de doctrina y que nos sirve también para contestar a la tercera de las consideraciones del voto particular, en la que se reprocha la falta de justificación del cambio de doctrina. Porque el tribunal demostró el valor necesario para asumir el error y revisar su jurisprudencia anterior<sup>25</sup>, pero no se le podía pedir, además, que incorporase a la fundamentación jurí-

---

<sup>25</sup> Resulta oportuno citar en este punto el trabajo de Palao Taboada (2017, p. 23), en el que se preguntaba: «¿Tendrá el TC el valor de rectificar la errónea doctrina de las sentencias ya dictadas cuando resuelva las cuestiones de inconstitucionalidad todavía pendientes?».

dica del fallo un relato detallado de las principales críticas realizadas a la anterior doctrina, de toda la problemática asociada a la compleja aplicación del impuesto, del incremento de la litigiosidad y la heterogeneidad de soluciones judiciales, de la necesaria intervención del Tribunal Supremo para unificar el criterio interpretativo del fallo del TC, del enfado de los contribuyentes con las instituciones o de la manifiesta lesión del principio de seguridad jurídica. Esa puede ser, en nuestra opinión, la explicación de que la justificación del fallo no sea más extensa y detallada.

Y, en último lugar, la consideración sobre los costes económicos que implica el fallo, creo que ya lo hemos tratado convenientemente en el epígrafe anterior, por lo que resulta improcedente reiterar que los contribuyentes que llevan cuatro años pagando un impuesto que sabían inconstitucional merecían una especial protección jurídica, dada la desidia del Gobierno y del Parlamento en este largo periodo de tiempo.

## 2.4. Consideraciones sobre el principio de capacidad económica

La Sentencia del TC 182/2021 contiene un importantísimo cambio de doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica.

En la Sentencia del TC 26/2017, el tribunal había afirmado que el cumplimiento del principio de capacidad económica como fundamento del tributo era exigible en cada una de las figuras integrantes de nuestro sistema tributario, mientras que el principio de capacidad económica como medida de la imposición era solo exigible «en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE».

Se trataba de una interpretación del principio de capacidad económica muy dañina para la efectiva consecución de un sistema tributario justo, que criticamos abiertamente en un trabajo anterior<sup>26</sup>, en el que básicamente decíamos lo siguiente:

- a) La interpretación de que solo es exigible el respeto al principio de capacidad económica, en su dimensión de modulación de la carga tributaria, en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, debe ser rechazada. De un lado, porque no existe ningún fundamento jurídico para aplicar en este ámbito la misma solución articulada para identificar el ámbito de aplicación del real decreto-ley en materia tributaria; y, de otro, porque aboca a una solución claramente insatisfactoria, como es renunciar

<sup>26</sup> Nos referimos a Marín-Barnuevo Fabo (2017, pp. 5 a 44).

al control constitucional de los tributos a los que sí puede exigírsele una mayor adecuación al principio de capacidad económica<sup>27</sup>.

- b) Coincidimos, por tanto, con Rodríguez Bereijo (2009, p. 395) cuando afirmaba que:

de qué sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal que un tributo (un impuesto) haya de acomodarse a la capacidad económica, si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar cada contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que puedan justificarlo.

- c) Pero es que, además, creemos que la doctrina defendida en las sentencias de 2017 no se correspondía fielmente con el enjuiciamiento constitucional llevado a cabo en el caso concreto, porque el IIVTNU sí somete a gravamen una capacidad económica real o potencial, como es el incremento de valor del suelo urbano, por lo que no había vulneración del principio de capacidad económica como fundamento del tributo. Lo que sucedía es que las reglas de cuantificación del tributo determinaban que el impuesto sea exigible en todo caso, con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, lo que determina que fueran las *reglas de cuantificación* las que impiden excluir de gravamen las situaciones de inexistencia de incremento<sup>28</sup>. Por tanto, aunque la diferencia en ese supuesto fuera ciertamente sutil, creemos que la vulneración realmente producida en el caso enjuiciado en 2017 es del principio de capacidad económica como «medida» de la imposición<sup>29</sup>, pese a que la construcción dogmática del fallo defienda la inviabilidad de realizar ese control en cada uno de los tributos del sistema<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> En expresión de Rodríguez Bereijo (2009, p. 395):

el corolario que se desprende de esta doctrina es que el principio constitucional de capacidad económica deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho reaccional para convertirse en un principio programático, en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trata de impuestos que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir.

<sup>28</sup> En efecto, en nuestra opinión, el impuesto somete a gravamen una manifestación de capacidad económica potencial y por ello no se consideró contrario al principio de capacidad económica hasta que empezó la crisis y se constató que las reglas de cuantificación no permiten modular la presión fiscal en los casos en que la mayor parte del periodo de generación del incremento tenía lugar entre 2007 y 2015, en los que no hubo un incremento real del valor de los inmuebles.

<sup>29</sup> De hecho, la declaración de inconstitucionalidad afecta a los artículos 4 y 7 de la norma foral, que son los que regulan la base imponible, y no al artículo 1 que es el que regula el hecho imponible.

<sup>30</sup> De modo similar a lo que sucedía en el enjuiciamiento del impuesto sobre actividades económicas (IAE) llevado a cabo en la Sentencias del TC 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541), cuya regulación impedía medir la capacidad económica concreta en casos de cese de la actividad, el IIVTNU tiene una

Esa crítica publicada a las pocas semanas de conocerse la Sentencia del TC 26/2017 coincide, en lo sustancial, con la realizada poco después por Palao Taboada (2017), con las críticas vertidas unos años más tarde por Herrera Molina (2020) y, también, con la posición recientemente mantenida por Rodríguez Bereijo (2021), en la que pone de manifiesto la incongruencia de aquella doctrina constitucional y anticipa la posibilidad de que se produzca «una revisión o matización por parte del TC de su propia jurisprudencia».

Por ello consideramos un acierto que la Sentencia del TC 182/2021 reconozca abiertamente que «los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las sentencias relativas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana –foral y común– merecen ser revisados». Y, a tal efecto, ponga de manifiesto las tres principales razones para entender que debe modificarse la doctrina recogida en las sentencias de 2017 y reconocerse expresamente la exigencia de que cada tributo cumpla con las exigencias del principio de capacidad económica, como fundamento y como medida de la imposición: a) porque las sentencias de 2017 sobre el IIVTNU se basaron en un pronunciamiento aislado, el Auto del TC 71/2008, de 26 de febrero (NFJ043198) que la propia Sentencia del TC 26/2017 dice desechar; b) porque el artículo 31.1 de la CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga «de acuerdo con su capacidad económica»; cualidad subjetiva del obligado a contribuir que opera en la configuración de cada tributo; y c) porque puede considerarse predominante la doctrina del tribunal que declara que el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos que, por imperativo del artículo 31.1 de la CE, solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica.

Con este reconocimiento queda convenientemente aclarada la confusión generada con las sentencias sobre el IIVTNU de 2017 y queda confirmado que el principio de capacidad económica como medida de la imposición resulta exigible en cada figura del sistema tributario, lo que solo puede merecer una valoración positiva. A partir de ahí, la Sentencia del TC 182/2021 realiza una exposición ordenada y sintética del significado y alcance del principio de capacidad económica para identificar los distintos factores que pueden modular su exigencia en cada caso concreto, cuyo contenido esencial es el siguiente: a) «el principio de capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias», porque opera con mayor intensidad en los impuestos que en las tasas, y también se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales que en las accesorias; b) «el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configura-

---

regulación que impide medir la capacidad económica concreta en los supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, lo que la propia sentencia considera que podría solucionarse si se reconociera la posibilidad de acreditar la distinta intensidad de realización del hecho imponible, que en nuestra opinión constituiría un parámetro más en la determinación de la «medida» de la capacidad económica subjetiva sometida a tributación.

ción de los tributos», por lo que escapa del control constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas en cada caso concreto son las más correctas técnicamente; c) «es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución», de tal modo que es constitucional el establecimiento de exenciones y bonificaciones que respondan a fines de interés general, el establecimiento de medidas orientadas a prevenir el fraude que puedan menoscabar el principio de capacidad económica (siempre que no sean desproporcionadas) y la utilización de métodos de cuantificación que no midan con precisión la capacidad económica subjetiva pero que tengan por objeto simplificar la gestión tributaria.

Por otro lado, consideramos que tiene una extraordinaria relevancia jurídica el fundamento utilizado por el TC para considerar que en el caso enjuiciado se ha producido una vulneración del principio de capacidad económica, al afirmar que:

el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Se trata de una afirmación de enorme relevancia porque reconoce la vulneración del principio de capacidad económica de los sistemas de determinación de bases imponibles que tengan carácter objetivo y obligatorio; si no en todo caso, sí al menos en los supuestos en que utilizaran datos ajenos a la realidad del mercado<sup>31</sup>. Lo cual permitiría cabalmente concluir que el IAE es inconstitucional por vulneración del principio de capacidad económica, porque este impuesto determina la cuota de forma objetiva y obligatoria y, además, para su cuantificación se utilizan unas referencias que fueron fijadas hace más de treinta años y están totalmente desactualizadas.

También sería contraria al principio de capacidad económica, por ese mismo motivo, la nueva regulación de la base imponible del ISD y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en tanto establece que los bienes inmuebles se integrarán en la base imponible por el «valor de referencia» previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario<sup>32</sup>. En ese caso, advertimos que la nueva regulación contenida en la Ley 11/2021,

<sup>31</sup> Como dice Utande San Juan (2021, p. 298), el legislador puede renunciar a la medición exacta de la capacidad económica mediante el establecimiento de un método objetivo de determinación de la base imponible, «pero de forma justificada y sujeto a un escrutinio de razonabilidad, que será tanto más estricto cuanto más se aleje de la realidad el método elegido normativamente».

<sup>32</sup> *Vid.* el artículo 9.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y el artículo 10.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba

de 9 de julio, ha establecido una regla «objetiva y obligatoria» de determinación de la base imponible; y también es posible entender que la valoración de esos inmuebles es ajena a la realidad del mercado, por basarse en una muestra estadística poco representativa del mercado<sup>33</sup> que, además, fue obtenida en un periodo de tiempo alejado del momento en que se realizó la transacción gravada<sup>34</sup>.

## 2.5. El fundamento constitucional de la plusvalía municipal

La sentencia también tiene un cambio de criterio en relación con el fundamento constitucional de la plusvalía, que en la Sentencia del TC 26/2017 se identificaba con el mandato contenido en el artículo 47 de la CE que, como es sabido, establece que «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

La Sentencia del TC 182/2021 dice en su fundamento jurídico tercero que el IIVTNU «no resulta ser (o al menos no en exclusiva) un gravamen de las denominadas plusvalías inmerecidas de los titulares del suelo urbano, puesto que somete a tributación todo incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos objeto de transmisión durante los años de tenencia en el patrimonio del sujeto» y, además, lo hace sin tomar en consideración la actuación pública efectivamente producida durante el periodo de generación del incremento de valor.

Esa afirmación nos parece totalmente afortunada porque es cierto que la exigibilidad del impuesto está totalmente dissociada de la acción urbanística, pública o privada, realizada en el terreno durante el periodo de generación del incremento de valor. Y, además, como también destaca la sentencia, los costes de urbanización son normalmente soportados por los propietarios de los terrenos<sup>35</sup>.

---

el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD).

<sup>33</sup> Según se desprende del Informe Anual del Mercado Inmobiliario publicado en octubre de 2021, las transacciones consideradas para la determinación de los valores de referencia han sido 563.309 compraventas. Ello significa que para 2022 se ha establecido un valor de referencia, general y objetivo, de todos los inmuebles de todo el territorio nacional (37.232.472 de inmuebles) a partir de una muestra de operaciones que afectan al 1,6 % de los mismos, lo que es nuestra opinión no puede considerarse un buen reflejo de «la realidad del mercado inmobiliario» a la que se refiere la Sentencia del TC 182/2021.

<sup>34</sup> Como sostenemos en Marín-Barnuevo y Herrero de Egaña (2021), «resulta innegable que la fiabilidad del VR disminuye a medida que se alejan en el tiempo los datos utilizados para la determinación de ese valor» y para la determinación del VR aplicable en 2022 se han utilizado los datos referidos a las transmisiones producidas entre el 1 de julio de 2019 y el 30 de junio de 2021, lo que significa que algunas de las transmisiones computadas para determinar el VR pueden haber sido realizadas tres años antes del momento del devengo.

<sup>35</sup> *Vid.*, en relación con ello, las valoraciones realizadas por Herrera Molina (2020, p. 5).

Consideramos que no tiene especial relevancia jurídica identificar el fundamento del tributo con el artículo 47 de la CE o señalar, como se dice ahora, que ese no es el fundamento único del tributo, ya que también encuentra su fundamento directo en la capacidad económica manifestada por los contribuyentes en el momento del devengo<sup>36</sup>. Sin embargo, pese a que nos parece poco trascendente, se trata de una cuestión que suscitó especial interés en el voto concurrente del magistrado González Rivas y en el voto particular del magistrado Conde Pumpido.

En el primero de ellos se afirma que «aunque puede admitirse que este no sea el único fundamento del tributo en su configuración legal vigente, no debe prescindirse del mismo», que resulta sorprendente porque la sentencia, como vimos, se limita a decir que la acción urbanística no es el único fundamento del tributo. Y luego añade que lo adecuado

es que, para determinar ese «incremento» –la base imponible–, no puede prescindirse, como se decía, de las características de cada terreno desde una perspectiva dinámica, entre las que cobran una posición central las acciones municipales de creación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios. Es la absoluta desatención hacia esas singularidades, las que cada concreta porción de suelo presenta a lo largo del periodo de tiempo considerado, lo que hace que el método legal, único e imperativo, de delimitación de la base imponible no sea razonable y, por ende, no esté justificada constitucionalmente la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible, infringiéndose, por ello, el principio de capacidad económica.

Esta última manifestación nos causa una absoluta perplejidad, porque, si la hemos entendido bien, significa que el impuesto sería inconstitucional en caso de no tomar en consideración las acciones municipales de creación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios. De ser cierta esa afirmación tendríamos que concluir que la actual regulación del IIVTNU es inconstitucional por vulneración del principio de capacidad económica, porque no toma en consideración la acción urbanística para cuantificar la base imponible. Y no solo eso, sino que también habría sido inconstitucional el impuesto en la configuración legal enjuiciada en la Sentencia del TC 59/2017, pese a que el magistrado que ahora realiza esa afirmación no planteó entonces ninguna objeción ni formuló ningún voto particular.

En el voto particular de la Sentencia del TC 182/2021 se trata esta cuestión para reiterar la crítica formulada por los magistrados que lo suscriben al *overruling*, pues se limitan a decir que, en tanto que la actual configuración del tributo no ha cambiado desde que se pronunció la Sentencia del TC 26/2017,

<sup>36</sup> *Vid.*, en el mismo sentido, Lago Montero (2022, p. 43).



no encontramos razón alguna que justifique afirmar que haya mutado el fundamento que se encuentra en el origen del impuesto. Si entonces este tribunal entendió de forma unánime que el tributo respondía no solo a las plusvalías originadas por el paso del tiempo sino también a las producidas por la acción urbanística, cabe entender que la fórmula de cálculo estimativa también integra estas plusvalías en la base imponible, de las que se ha visto beneficiado el propietario del inmueble durante el periodo de tenencia del bien, aunque no se sometan a tributación hasta su transmisión a tercero.

## 2.6. La responsabilidad patrimonial

Otra de las cuestiones suscitadas en relación con los efectos de la Sentencia del TC 182/2021 es la posibilidad de solicitar (y obtener) una indemnización por responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

Esa pretensión la puede tener el contribuyente que pagó el impuesto posteriormente declarado inconstitucional y recurrió la liquidación (o instó la rectificación de la autoliquidación), que fue desestimada antes de la declaración de inconstitucionalidad; y también la puede tener el ayuntamiento que, a consecuencia de la citada Sentencia del TC 182/2021, se hubiera visto obligado a devolver las cuotas ingresadas en concepto de IIVTNU.

En el primer caso, las probabilidades de éxito serán distintas en función de la concreta actuación del reclamante antes de que se produjera la declaración de inconstitucionalidad. En caso de que el contribuyente (o interesado<sup>37</sup>) hubiera agotado todas las vías de impugnación hasta obtener sentencia desestimatoria, denunciando la improcedencia de la obligación tributaria y poniendo de manifiesto que la liquidación o autoliquidación era contraria a los principios de justicia tributaria, parece obvio concluir que podrá obtener una indemnización porque concurren todos los requisitos para apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador<sup>38</sup>. De hecho, existen varias sentencias del Tribunal Supremo que re-

<sup>37</sup> Recordemos que quien hubiera asumido por contrato la obligación de pago del IIVTNU también está legitimado para interponer recurso de reposición tributario local y, consecuentemente, para recurrir en sede judicial la resolución dictada, como reconoció la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019 (rec. núm. 3738/2018 –NFJ075380– ECLI:ES:TS:2019:3488). Para solicitar la devolución de ingresos indebidos se aplican unas reglas distintas que impiden aplicar automáticamente la doctrina anterior, aunque el Auto del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2022 (rec. núm. 2309/2021 –NFJ085074–, ECLI:ES:TS:2022:1032) ha admitido a trámite un recurso de casación para establecer doctrina jurisprudencial respecto de esta segunda cuestión.

<sup>38</sup> El artículo 32.4 de la LRJSP dispone que:

Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia,

conocieron ese derecho del reclamante como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia del TC 59/2017<sup>39</sup>, por lo que parece razonable entender que esos mismos fundamentos concurren ahora para apreciar la responsabilidad patrimonial en relación con la Sentencia del TC 182/2021, dado que la limitación de efectos contenida en esta última no se proyecta sobre este procedimiento indemnizatorio. Además, dada la evolución del proceso seguido por la Comisión contra el Reino de España en el TJUE, es razonable entender que los requisitos previstos en el artículo 32 de la LRJSP serán aplicados con mayor laxitud en un futuro próximo<sup>40</sup>.

En caso de que el contribuyente/interesado hubiera reclamado en vía administrativa pero no hubiera recurrido en sede jurisdiccional, no se cumplirían los requisitos previstos en el artículo 32 de la LRJSP para estimar la reclamación de indemnización, por lo que inicialmente cabe entender que su pretensión sería rechazada. Ahora bien, como dijimos anteriormente, en el proceso seguido ante el TJUE contra el Reino de España, el abogado general ha entendido que la regulación española vulnera el principio de efectividad, y que

según un principio general común a los sistemas jurídicos de los Estados miembros, la persona perjudicada debe dar pruebas de que ha adoptado una diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio [...]. La exigencia de haber impugnado la validez del acto lesivo no implica, por tanto, que el perjudicado deba ejercitar sistemáticamente todas las vías de recurso disponibles y no va más allá de la diligencia que razonablemente cabría esperar de él para limitar la importancia del perjuicio.

Por tanto, no hay que descartar que una inminente sentencia del TJUE motive una reforma legal del régimen jurídico previsto en la LRJSP que, eventualmente, podría reconocer el derecho de indemnización a quienes agotaron la vía administrativa y no interpusieron recurso contencioso-administrativo, lo que tendría especial sentido en materia tributaria, por la especial naturaleza del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

---

sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

<sup>39</sup> Entre las primeras, cabe citar la Sentencia del TS 1620/2019, de 21 de noviembre (rec. núm. 86/2019 –NFJ075685–, ECLI: ES:TS:2019:3808). De las últimas, cabe citar la Sentencia del TS 1390/2021, de 29 de noviembre (rec. núm. 331/2020, ECLI:ES:TS:2021:4429) y la Sentencia del TS 716/2021, de 21 de mayo (rec. núm. 210/2020, ECLI:ES:TS:2021:2110).

<sup>40</sup> Nos referimos al asunto C-278/20, *Comisión Europea contra Reino de España*, pues, como es sabido, el abogado general hizo públicas sus conclusiones el 9 de diciembre de 2021 y puso de manifiesto que los requisitos legalmente exigidos «pueden hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización de un daño causado por el Estado legislador a consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión». Si la sentencia que en su día se dicte confirma este criterio, será necesario modificar el régimen de responsabilidad patrimonial establecido para los supuestos de infracción del Derecho de la Unión, y resulta inimaginable que el legislador no realizara una modificación simultánea de los requisitos establecidos para los supuestos de aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional.

En caso de que el contribuyente/interesado no hubiera reclamado en vía administrativa sería difícilmente imaginable que su solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial fuera estimada, porque este procedimiento solo está previsto para quienes adoptaron una *diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio*, lo que, en principio, se identifica con la impugnación de los actos que causaron el daño<sup>41</sup>.

Finalmente, cabe cuestionar la posibilidad de que sean los ayuntamientos quienes reclamen al Estado legislador una indemnización por considerar que los costes soportados por la devolución de cuotas ingresadas por IIVTNU constituyen un daño o perjuicio que no estaban obligados a soportar y que deriva «del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos».

En relación con esta cuestión, lo primero que debe señalarse es que el artículo 32 de la LRJSP reconoce ese derecho a ser indemnizado a «los particulares», por lo que cabría cuestionar si la Administración local puede tener la consideración de «particular» a estos efectos. La respuesta a esta primera pregunta debe ser afirmativa, porque una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que la referencia legal a «los particulares» no se realiza para contraponer a las personas privadas frente a las jurídico-públicas y, «la condición de perjudicado puede concurrir en una relación interadministrativa, por lo cual nada impide que pueda entrar en juego la necesidad de restitución del perjuicio ocasionado, cuando no exista, por parte de una Administración pública, la obligación de soportarlo y los demás presupuestos de la institución»<sup>42</sup>.

Superado este primer obstáculo, habría que ponderar si tiene relevancia que el IIVTNU sea un tributo potestativo, por lo que los ayuntamientos no estaban obligados a su exacción. En nuestra opinión, esta característica del impuesto debería considerarse irrelevante a estos efectos, porque el Estado exige a los ayuntamientos el equilibrio presupuestario y, a tal efecto, les dota de los recursos financieros necesarios para su consecución, por lo que la decisión municipal sobre el establecimiento del impuesto no es totalmente libre, sino que está fuertemente condicionada por la necesidad de financiar el gasto público y cumplir los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

<sup>41</sup> En relación con esta cuestión, es oportuno señalar que el Auto del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2021 (rec. núm. 2871/2021 –NFJ085189–, ECLI:ES:TS:2021:14757A) admitió a trámite un recurso de casación con la finalidad de determinar:

si la solicitud de abono del importe satisfecho por autoliquidaciones del Impuesto de Incremento de Valor sobre los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) al amparo de una ordenanza fiscal que ha sido declarada nula, puede instarse a la Administración correspondiente con fundamento en su responsabilidad patrimonial, sin haber impugnado directa o indirectamente la disposición de carácter general y/o los actos aplicativos de la misma.

<sup>42</sup> *Vid.*, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016 (rec. núm. 3033/2014 –NCJ061161–, ECLI:ES:TS:2016:1120).

Seguidamente, podría cuestionarse la relevancia de que los porcentajes de cuantificación de incremento de valor previstos en la ley constituyeran un límite máximo que, en su caso, podría ser reducido en la ordenanza fiscal para acomodar la base imponible al incremento de valor real. Esta circunstancia creemos que resulta claramente irrelevante porque la declaración de inconstitucionalidad deriva de la regulación legal del impuesto y proyecta sus efectos en todas las liquidaciones y autoliquidaciones tributarias basadas en el artículo 107 del TRLRHL, con independencia de que la ordenanza fiscal hubiera reducido con mayor o menor intensidad esos porcentajes.

Consecuentemente, cabe concluir que el ayuntamiento que estuviera obligado a devolver las cuotas ingresadas por el IIVTNU podrá solicitar y obtener una indemnización a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial, porque es evidente que habrá sufrido una lesión económica que no tenía el deber jurídico de soportar. Aunque esta conclusión puede sorprender a algunos, es necesario señalar que existe algún precedente muy interesante que guarda una cierta similitud con el ahora planteado, como fue el reconocimiento del derecho del ayuntamiento a ser indemnizado por responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia del daño patrimonial soportado como consecuencia de la anulación de las liquidaciones de impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) de un bien inmueble de características especiales (BICE) debida a un error en la notificación del valor catastral realizada por la Dirección General del Catastro<sup>43</sup>.

Por todo ello creemos que el daño patrimonial derivado de la devolución de las cuotas ingresadas en concepto de IIVTNU constituirá una lesión patrimonial que el ayuntamiento no estaba obligado a soportar, que podrá ser evaluado económicamente, acreditado e individualizado, existiendo una indudable relación de causa a efecto entre la actuación negligente del Estado legislador y el dicho daño. Consecuentemente, concurrirían todos los requisitos legalmente establecidos para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, sin que el hecho de que el ayuntamiento hubiera participado en la liquidación y recaudación de las cuotas tributarias altere esa conclusión<sup>44</sup>.

## 2.7. La viabilidad de la revocación

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022, dictada en el recurso de casación número 126/2019 (–NFJ085231–, ECLI:ES:TS:2022:484), ha establecido una nueva doctrina jurisprudencial que, eventualmente, podría ser de aplicación por quienes pagaron el IIVTNU antes de su declaración de inconstitucionalidad.

<sup>43</sup> Vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2013 (rec. núm. 572/2011 –NFJ085188–, ECLI:ES:AN:2013:948).

<sup>44</sup> Aunque sí podría justificar una corresponsabilidad que motivara que la indemnización no alcanzara al 100 % del daño sufrido, una especie de *solidaridad* en la responsabilidad que está prevista en el artículo 33 de la LRJSP.

Según esta particular interpretación de la normativa aplicable, el procedimiento de revocación sería una modalidad de procedimiento de devolución de ingresos indebidos, prevista para los supuestos en que el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza<sup>45</sup>. A partir de esta premisa y dado que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se puede iniciar a instancia de parte, considera la sentencia del Tribunal Supremo citada que también podría iniciarse a instancia de parte el procedimiento de revocación de actos que hubieran adquirido firmeza.

Esta doctrina parece habilitar la tramitación del procedimiento de revocación a quienes hubieran pagado el IIVTNU y no hubiesen impugnado el acto de liquidación antes de su declaración de inconstitucionalidad que, por lo anteriormente expuesto, no tendrían acceso a la impugnación del acto de liquidación ni, tampoco, a la indemnización por responsabilidad patrimonial. Sin embargo, creemos que esa posibilidad tiene pocas posibilidades de éxito en el supuesto ahora considerado porque la propia sentencia del Tribunal Supremo citada recuerda que la Sentencia del TC 182/2021 limita sus efectos al disponer:

que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre, no el de su publicación<sup>46</sup>.

Por tanto, es muy improbable que el procedimiento de revocación permitiera la anulación de actos de liquidación o autoliquidación como consecuencia de esta declaración de inconstitucionalidad. En todo caso, sería absolutamente lógico y procedente que los ayuntamientos, de oficio, procedieran a anular los actos dictados en aplicación de una norma inconstitucional<sup>47</sup>, aunque es muy poco probable que ello suceda<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> Esa conclusión se extrae del contenido del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria (LGT), en donde se dispone que:

Quando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

<sup>46</sup> En realidad, creemos que la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 tiene una relevancia práctica mucho menor de lo que inicialmente se pensaba, puesto que las resoluciones judiciales que anulan disposiciones generales tienen limitada su eficacia.

<sup>47</sup> Como gráficamente afirma Lago Montero (2022, p. 47), «la inconstitucionalidad sobrevenida legitima, debe legitimar, ahora y siempre, al menos la revocación de oficio, que sería lo correcto si los ayuntamientos quieren que se les respete como actores democráticos en el Estado de Derecho».

<sup>48</sup> En este mismo sentido, Lago Montero (2022, p. 47).

### 3. La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-Ley 26/2021

Como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad analizada, el Gobierno aprobó el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, con la finalidad de adaptar la regulación del IIVTNU a la jurisprudencia del TC. Ese real decreto-ley se publicó en el BOE el 9 de noviembre y entró en vigor al día siguiente al de su publicación.

Los principales aspectos de esa reforma son los siguientes: a) reconoce la no sujeción de las transmisiones en las que no hubo incremento de valor; b) somete a tributación las plusvalías generadas en menos de un año; c) establece dos modos distintos de determinación de la base imponible y dispone la obligación de aplicar la más beneficiosa para el contribuyente.

Esa nueva regulación fue objeto de múltiples críticas fundadas en distintos motivos: a) la invocación de una sentencia del TC que no había sido publicada; b) la mención a la referencia exacta a la Sentencia del TC 182/2021, pese a que todavía no era pública; c) la utilización del real decreto-ley sin que concurrieran los requisitos establecidos en el artículo 86 de la CE; d) el establecimiento de valores de incremento unitarios en todo el territorio nacional pese a la diversidad de situaciones posibles, etc.

En las siguientes páginas analizaremos todas las cuestiones jurídicas que plantea la nueva regulación, comenzando por la aptitud del real decreto-ley para regular esta materia.

#### 3.1. La aptitud del real decreto-ley para modificar el régimen jurídico del IIVTNU

Como es sabido, la Constitución permite al Gobierno aprobar mediante real decreto-ley disposiciones legislativas que normalmente deberían ser aprobadas por el Parlamento. Se trata de una autorización excepcional sometida a diversos límites: a) deben concurrir circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad; b) la regulación aprobada no puede afectar a derechos, deberes y libertades recogidos en el título I de la Constitución; y c) la norma debe ser sometida a debate y votación en el Congreso, en el plazo de treinta días, para su convalidación o derogación.

Como decíamos, las principales críticas vertidas sobre el real decreto-ley estaban motivadas por el eventual incumplimiento de los dos primeros límites expuestos.

En relación con la concurrencia de extraordinaria y urgente necesidad que hace necesaria la intervención inmediata del Gobierno, el preámbulo del Real Decreto-Ley 26/2021

contiene una detallada explicación sobre los motivos que permiten apreciar el cumplimiento de ese primer requisito. Señala este preámbulo lo siguiente:

[...] el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 182/2021, ha declarado nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del aludido texto refundido, lo que supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

Como consecuencia de dicho fallo a los ayuntamientos les resulta imposible liquidar, comprobar, recaudar y revisar este impuesto local, que desde esa fecha deja de ser exigible. Ello supone una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución.

Asimismo, el vacío legal ocasionado por la sentencia podría provocar distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario, en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la única finalidad de aprovechar la coyuntura de «no tributación» antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto, que de no ser aprobada por real decreto-ley requeriría varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor.

En definitiva, la necesidad del inmediato restablecimiento de la exigibilidad del impuesto en aras de preservar el principio constitucional de estabilidad presupuestaria, así como la conveniencia de evitar posibles distorsiones inmediatas en el mercado inmobiliario que agraven la situación de forma urgente, justifican la adopción de las medidas que incorpora este real decreto-ley, concurriendo de este modo la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución Española, para la utilización de dicha figura normativa.

Para evitar esta situación es necesario actuar mediante un procedimiento legislativo urgente y extraordinario como el del real decreto-ley.

En consecuencia, la extraordinaria y urgente necesidad de aprobar este real decreto-ley se inscribe en el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno en cuanto órgano de dirección política del Estado (SSTC 61/2018, de 7 de junio, FFJJ 4 y 7; 142/2014, de 11 de septiembre, FJ 3) y esta decisión, sin duda, supone una ordenación de prioridades políticas de actuación (STC 14/2020, de 28 de enero, FJ 4).

En mi opinión, es obvio que en el presente caso concurre la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el artículo 86 de la CE para actuar mediante real decreto-ley, porque el

vacío normativo afectaba seriamente a la seguridad jurídica de todos los operadores jurídicos y, también, a la estabilidad presupuestaria de los ayuntamientos<sup>49</sup>.

Algunos autores sostienen lo contrario porque el TC había puesto de manifiesto el déficit de regulación en la Sentencia del TC 59/2017 y, por tanto, el Gobierno había tenido tiempo suficiente desde entonces para aprobar y tramitar un proyecto de ley de reforma del impuesto<sup>50</sup>. Eso es cierto y revela que el Gobierno conocía la existencia de un problema en la regulación del IIVTNU, por lo que no podría invocar «sorpresa» en la declaración de inconstitucionalidad de 2021; pero también es cierto que el vacío normativo que obliga a intervenir con urgencia se produce con la Sentencia del TC 182/2021, y no antes, por lo que la «extraordinaria y urgente necesidad» se produce a partir del momento en que se conoce esta última sentencia.

En relación con la prohibición de que el real decreto-ley afecte a derechos, deberes y libertades del título I de la Constitución (en donde se incluye el «deber de contribuir»), se trata de una cuestión muy sutil en la que ha habido una doctrina constitucional cambiante para determinar cuándo debía considerarse afectado el deber de contribuir. En unos primeros momentos se interpretó que ese precepto impedía la utilización de este instrumento normativo para regular los «elementos esenciales del tributo»<sup>51</sup>. Esa interpretación confundía el contenido del principio de reserva de ley con los límites a la utilización del real decreto-ley, y por ello cambió unos años más tarde, con la Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), en la que se reconoció que esa limitación significa que está prohibida «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado tributario a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario»<sup>52</sup>.

Siendo así, creemos que los cambios introducidos por el Real Decreto-Ley 26/2021 en la regulación del IIVTNU no afectan al deber de contribuir en los términos limitantes establecidos en el artículo 86 de la CE, porque no tienen entidad cualitativa y cuantitativa suficiente para alterar sensiblemente la posición del obligado tributario<sup>53</sup>. En efecto, como veíamos antes, los cambios introducidos se limitan a establecer un nuevo supuesto de sujeción para transmisiones realizadas en menos de un año, y establecer nuevos parámetros de cuantificación de la base imponible que miden mejor la capacidad económica de los contribu-

<sup>49</sup> *Vid.*, en este mismo sentido, García Moreno (2021, p. 2).

<sup>50</sup> *Vid.* Rubio de Urquía (2021, p. 14); Chico de la Cámara (2021, p. 350).

<sup>51</sup> *Vid.*, por todas, la Sentencia del TC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018).

<sup>52</sup> Esa doctrina constitucional es la que se aplica desde entonces, como puede verse, entre otras, en las Sentencias del TC 100/2012, de 8 de mayo (NCJ056954); 73/2017, de 8 de junio (NCJ062508), o 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920).

<sup>53</sup> *Vid.*, en sentido contrario, Rubio de Urquía (2021, p. 14); Chico de la Cámara (2021, p. 352), y García Moreno (2021, p. 4).



yentes. Además, esos cambios se refieren a un impuesto instantáneo que no tiene especial relevancia en la conformación del deber de contribuir, por lo que entendemos que sería muy difícil considerar que en este caso se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 86 de la CE.

### 3.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción

La nueva regulación establece la sujeción de los incrementos de valor generados en menos de un año, que anteriormente estaban no sujetos. En efecto, aunque no había una regla explícita de no sujeción, el artículo 107.4 del TRLRHL establecía que para la cuantificación del incremento de valor «solo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo».

La nueva regulación tampoco establece explícitamente ese nuevo supuesto de sujeción, pero la nueva redacción del artículo 107.4 del TRLRHL dispone que:

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes<sup>54</sup>.

De este modo se dispone la sujeción de los incrementos de valor generados en periodos de tiempo inferior al año, dando respuesta a las razonables pretensiones de quienes consideraban acorde con nuestro modelo de justicia tributaria someter a gravamen las plusvalías obtenidas en cortos periodos de tiempo, que en muchos casos son de carácter especulativo<sup>55</sup>.

Además, la nueva regulación equipara el régimen del IIVTNU del territorio común con el aplicado en la ciudad de Barcelona, que, como es sabido, tiene un régimen especial reconocido en el artículo 161 del TRLRHL y regulado en la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del Municipio de Barcelona, en la que se incluyen algunas singularidades, siendo las más conspicuas las referidas al sistema de revisión de actos

<sup>54</sup> Resulta llamativo que la norma no establezca el prorrateo por días, que mediría mejor la capacidad económica y resultaría tan fácilmente aplicable como el prorrateo por meses. En todo caso, dado que la opción acogida por el legislador solo computa meses completos, resulta más beneficiosa para los contribuyentes.

<sup>55</sup> La propuesta fue realizada por un amplio sector de la doctrina y recogida también, como propia, en el *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017.

tributarios a través del *Consell Tributari* y, también, la exigibilidad del IIVTNU en los supuestos en los que el periodo de generación haya sido inferior a un año.

### 3.3. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción

La nueva regulación, de acuerdo con la exigencia recogida hace más de cuatro años en la Sentencia del TC 59/2017 de no someter a tributación las situaciones en las que no existió incremento de valor del terreno, añade un nuevo apartado 5 al artículo 104 del TRLRHL en donde establece la no sujeción «en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición». Además, añade que, para acordar esa no sujeción, el interesado «deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición».

Esta primera regla es correcta, pero genera algunos problemas de aplicación cuando hay que especificar cómo se identifican los supuestos en que existió o no incremento de valor de los terrenos. Sobre todo, porque el terreno no se transmite de forma disociada de la construcción y ello determina que, en la mayoría de los casos, resulte difícil identificar ese valor en el momento de la adquisición y la transmisión. A tal efecto, el artículo 104.5 del TRLRHL establece las siguientes reglas para determinar la inexistencia de incremento:

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que gravan dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten

no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Como se desprende de lo expuesto, la regulación es razonable y recoge lo esencial, aunque no todo, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, particularmente, de la Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–, ECLI:ES:TS:2018:2499), en la que se recoge por primera vez la doctrina jurisprudencial aplicable en relación con la recta interpretación de la Sentencia del TC 59/2017. En concreto, podemos destacar como principales características de esta nueva regulación lo siguiente:

- a) Establece que la inexistencia de incremento de valor se apreciará mediante la comparación entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.
- b) Luego añade que para la comparación de valores en las transmisiones onerosas se utilizarán los siguientes valores: «el que conste en el título que documente la transmisión o el comprobado en su caso por la Administración».

En este punto, la norma adolece de un error evidente, ya que ahora no existe la posibilidad de obtener un «valor comprobado» en los supuestos en que el inmueble transmitido tiene «valor de referencia»<sup>56</sup>.

- c) En el caso de transmisiones a título lucrativo, los valores a comparar serán: «el declarado en ISD o el comprobado en su caso por la Administración».

Aquí debemos reiterar el problema señalado anteriormente: en las transmisiones gravadas por ISD no existirá «valor comprobado» si se transmitieron inmuebles que tenían determinado su «valor de referencia» en el momento del devengo<sup>57</sup>.

También debe destacarse que, en ocasiones, puede existir una insalvable dificultad para conseguir los documentos que acrediten el valor de adquisición. Especialmente en los casos de transmisiones a título lucrativo, en los que el contribuyente es el adquirente y quizás no pueda conocer y documentar la valoración dada al

---

<sup>56</sup> En efecto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, estableció nuevas reglas de determinación de la base imponible en el ISD y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO), al disponer en las leyes reguladoras de ambos impuestos que «En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto». Y en ambos impuestos se modificó el precepto que regulaba la comprobación de valores para establecer que resultaba improcedente en los supuestos en que el inmueble debiera incluirse en la base imponible por su valor de referencia o por el valor declarado, por ser superior al de referencia (*vid.* art. 18 LISD; y art. 46 TRITPAJD).

<sup>57</sup> *Ibidem.*

inmueble en el momento de su adquisición por parte del transmitente, especialmente si esa adquisición precedente fue a título gratuito<sup>58</sup>.

- d) Dispone expresamente que a estos efectos no se computarán los gastos y tributos que graven las operaciones.

En este punto, la nueva regulación recoge la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo en los últimos años<sup>59</sup>, aunque hubiera podido valorar en detalle los distintos supuestos posibles y establecer, en su caso, un tratamiento diferenciado entre unos y otros. Así, por ejemplo, creemos que sería completamente lógico computar con el valor de adquisición los costes soportados en la realización de obras de urbanización, porque es evidente que dichos gastos se refieren exclusivamente al suelo y contribuyeron decisivamente a incrementar su valor<sup>60</sup>.

- e) Establece que en los supuestos en que el inmueble transmitido tuviera suelo y construcción, «se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente a la fecha del devengo del impuesto el valor catastral del terreno».

La solución nos parece correcta, si bien hubiera sido oportuno resolver otros problemas conocidos que se han planteado en la jurisprudencia, como el supuesto en que el adquirente compra un solar para realizar una promoción inmobiliaria y después vende viviendas, en las que transmite el suelo junto con la construcción<sup>61</sup>.

<sup>58</sup> En efecto, el heredero que adquiere un inmueble conoce de primera mano su valor de transmisión, pero no el valor de adquisición, que habrá sido declarado años antes por el causante. Si esa adquisición anterior fue a título onerosa, constará en la escritura de adquisición el precio pagado por el causante; pero si fue a título lucrativo, no constará valor alguno en las escrituras públicas de adquisición de herencia y debería aportarse el documento de liquidación del impuesto sobre donaciones, que en raros casos llegará a manos del interesado en acreditar la inexistencia de incremento.

<sup>59</sup> Que difiere de la doctrina del TC, que en la Sentencia 126/2019 computó los gastos y tributos inherentes a la adquisición para calcular que la diferencia existente entre el incremento de valor y la cuota tributaria a los efectos de declarar la inconstitucionalidad de la norma.

<sup>60</sup> En sentido contrario puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2020 (rec. núm. 6865/2018 –NFJ079698–, ECLI:ES:TS:2020:3767), en la que se estableció como doctrina jurisprudencial que:

los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión.

<sup>61</sup> Nos referimos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. núm. 4847/2019 –NFJ080994–, ECLI:ES:TS:2021:430), en la que se establece como doctrina jurisprudencial que:

el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera

También hubiera sido razonable que, para determinar el valor del suelo en el momento de la adquisición y de la transmisión, se utilizara la proporción existente entre esos valores en la valoración catastral vigente en el momento de la adquisición y en el momento de la transmisión, porque al establecer una única referencia al momento del devengo se desconsidera el hecho de que esa proporción podría haber cambiado entre el momento de la adquisición y el de la transmisión<sup>62</sup>.

- f) Finalmente dispone que, en estos casos de no sujeción, el periodo de generación de la anterior transmisión no se añadirá al periodo de generación de la siguiente. Es una cláusula lógica que evita acumular el periodo de generación de la transmisión no sujeta al de la ulterior transmisión.

### 3.4. Nueva regulación de la base imponible

Las reglas de determinación también han sido objeto de una doble modificación: de un lado, porque se añade la posibilidad de calcular la base imponible por estimación directa<sup>63</sup>; y, de otro, porque se introducen cambios en el anterior modelo de cálculo de estimación objetiva.

Comenzando por el régimen de estimación objetiva, vemos que la regulación es muy similar, aunque es posible advertir algunas diferencias significativas. La primera es la habilitación a los ayuntamientos para establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor catastral «que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 %». La aplicación de este coeficiente solo puede operar minorando la obligación tributaria en los supuestos en que una actualización de valores catastrales determine un incremento de las obligaciones tributarias cuantificadas en función de dicho valor.

Esta previsión solo puede merecer una valoración positiva, porque aumenta la autonomía local en la configuración de su propio sistema tributario y, además, permite modular las obligaciones tributarias que podrían verse notablemente alteradas en caso de que las nuevas valoraciones catastrales fueran notablemente superiores a las anteriores. De este modo, el ayuntamiento cuenta con tres posibilidades distintas de actuación para atenuar las obligaciones tributarias del IIVTNU: a) aplicar el coeficiente reductor sobre el valor catastral;

---

otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

<sup>62</sup> García Moreno (2021, p. 7) justifica ese tratamiento unitario en aras de la simplificación.

<sup>63</sup> La utilización de un método de estimación directa de la base imponible era otra de las propuestas contenidas en el *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017.

b) aplicar coeficientes de determinación del incremento inferiores a los máximos previstos en la ley; c) establecer tipos de gravamen inferiores al tipo máximo previsto en el artículo 108 del TRLRHL que, como es sabido, es el del 30 %<sup>64</sup>.

La principal modificación introducida en el régimen de estimación objetiva tiene lugar en los coeficientes de determinación del incremento, que ahora con la nueva regulación son los siguientes:

Periodo generación	Coefficiente	Periodo generación	Coefficiente
Inferior a 1 año	0,14		
1 año	0,13	11 años	0,08
2 años	0,15	12 años	0,08
3 años	0,16	13 años	0,08
4 años	0,17	14 años	0,1
5 años	0,17	15 años	0,12
6 años	0,16	16 años	0,16
7 años	0,12	17 años	0,2
8 años	0,1	18 años	0,26
9 años	0,09	19 años	0,36
10 años	0,08	20 años o más	0,45

Como se desprende del contenido del cuadro, el incremento de valor se determina ahora mediante la aplicación de coeficientes que son distintos en función del periodo de generación considerado. Es decir, no hay un coeficiente lineal, como existía antes<sup>65</sup>, sino un coeficiente

<sup>64</sup> Esta capacidad de modulación de los ayuntamientos debe ser expresamente destacada porque casi todo el mundo ha atribuido al Estado legislador toda la responsabilidad derivada del gravamen excesivo que motivó la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU. Y, en nuestra opinión, siendo cierto que la principal responsabilidad es del Estado, también creemos que los ayuntamientos pudieron establecer a través de sus ordenanzas fiscales otras medidas para atenuar una presión fiscal que se sabía excesiva.

<sup>65</sup> En la regulación anterior se establecía que el porcentaje lo fijaría cada ayuntamiento, sin superar los máximos previstos en la ley, que eran: para periodos de hasta 5 años, el 3,7; para periodos de hasta 10 años, el 3,5; para periodos de hasta 15 años, el 3,2; y para periodos de hasta 20 años, el 3. Como se des-

específico que ha sido establecido en función del incremento de valor del suelo en los años comprendidos en cada periodo de generación. Por ello el coeficiente crece en los primeros años; luego decrece, a partir del sexto año, porque a partir de ese momento se incluyen dentro del periodo los años de la crisis económica, en el que el crecimiento fue negativo; y luego vuelve a crecer a partir del año 13, porque a partir de ese momento se incluyen en el cómputo los últimos años del *boom* inmobiliario, en los que hubo un crecimiento significativo del valor del suelo<sup>66</sup>.

Obviamente, esos coeficientes deben ser objeto de actualización anual para reflejar adecuadamente el incremento correspondiente a cada periodo de generación, tal y como dispone expresamente el artículo 107.4 del TRLRHL. Ello implica un compromiso que no siempre será fácil de cumplir, por la carga de trabajo que conlleva y, sobre todo, por las dificultades que se plantean últimamente para aprobar normas con rango de ley<sup>67</sup>.

La ley no establece cuáles serían las consecuencias derivadas del incumplimiento de ese compromiso de actualización de los coeficientes, lo que impide anticipar cuál será la reacción de jueces y tribunales ante ese eventual incumplimiento. En todo caso, el hecho de que la base imponible también pueda ser determinada por estimación directa permite suponer que las consecuencias jurídicas de ese eventual incumplimiento no serán especialmente relevantes.

Además, ese compromiso de actualizar los coeficientes genera otros problemas indirectos en los ayuntamientos, en tanto que estarán obligados a realizar una correlativa actualización de sus ordenanzas fiscales a medida que se modifican legalmente esos coeficientes. Ello planteará dificultades fácilmente imaginables en caso de que el equipo de gobierno no

---

prende de lo expuesto, esos coeficientes eran lineales y no tomaban en consideración las circunstancias del mercado en los periodos de generación del incremento, como explícitamente reprocha la Sentencia del TC 182/2021.

<sup>66</sup> Como certeramente dice Lago Montero (2022, p. 52), cabe suponer que esos coeficientes han sido «fijados previos sesudos estudios económicos acreditativos de que la realidad del mercado inmobiliario» y que, en su conjunto, reflejan certeramente el incremento de valor producido en esos periodos de tiempo, «lo cual es mucho imaginar porque nada se ha explicado acerca de la procedencia de esta tabla de coeficientes, de su método de elaboración ni, mucho menos, de su autoría». Otra cuestión problemática será la utilización de criterios estadísticos para cuantificar ese incremento de valor del suelo porque, en la medida en que tienen carácter unitario, se aplicarán siempre con independencia de que la revalorización de los terrenos haya sido mayor en unos terrenos que en otros; en todo caso, esa incorrecta medición deja de tener relevancia constitucional desde el momento en que el contribuyente puede optar por la aplicación del método de estimación directa de bases imponibles.

<sup>67</sup> El artículo 107.4 establece expresamente que los coeficientes «serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado», lo que facilita la actuación del Gobierno, aunque tampoco permite asegurar que la buena actuación del Gobierno se plasmará en una actualización de los coeficientes si los grupos parlamentarios no aprueban dicha ley.

cuenta con una mayoría en el pleno y, además, provocará que siempre transcurran unos meses entre la aprobación de los nuevos coeficientes en la ley estatal y la aprobación de los nuevos coeficientes en la ordenanza fiscal, lo que puede conllevar una ilegalidad sobreenvenida de dichas ordenanzas. En esos supuestos, como es lógico, deberá aplicarse el coeficiente previsto en la ley «hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso», tal y como expresamente dispone el artículo 107.4 del TRLRHL.

Para terminar con la estimación objetiva, habría que destacar la sorpresa que produce que el coeficiente multiplicador previsto para menos de un año sea superior al establecido para más de un año, lo que recuerda los problemas derivados del «error del salto». Sin embargo, no es así, porque en caso de que el periodo de generación fuera inferior a un año se aplicaría siempre un coeficiente inferior al 14 % previsto para ese primer tramo, porque el artículo 107.4 del TRLRHL dispone que en esos casos «se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes». Por tanto, el porcentaje será el resultado de dividir 14 % entre 12 (meses) y multiplicar el resultado obtenido por el número de meses completos de generación del incremento; consecuentemente, el porcentaje máximo aplicable será del 12,83 %, correspondiente a los periodos de generación de 11 meses<sup>68</sup>.

En relación con el régimen de estimación directa, establece el artículo 107.5 del TRLRHL que:

Quando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.

Es decir, viene a reconocer la posibilidad de aplicar un método de «estimación directa» de bases imponibles basado en la comparación de los valores de transmisión y de adquisición del suelo, calculados conforme a lo expuesto en el epígrafe 3.3 de este trabajo, referido al establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción. De este modo, al establecerse este segundo método de determinación de capacidad económica se evita que la «estimación objetiva» sea obligatoria y, por tanto, se solventa el primer problema de inconstitucionalidad señalado en la Sentencia del TC 182/2021 en la regulación del artículo 107 del TRLRHL al poner de manifiesto que un «sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible» (ajeno a la realidad del mercado inmobiliario) vulnera el principio de capacidad económica.

<sup>68</sup> Obviamente, si el periodo de generación fuera de 12 meses, cambiaríamos de tramo y se aplicaría el coeficiente 13 % previsto en el escalón siguiente para los incrementos generados en más de un año.



En relación con la regulación concreta tenemos que denunciar los mismos problemas expuestos anteriormente: algunos contribuyentes tendrán dificultades insalvables para documentar los valores de adquisición de los inmuebles y, por tanto, no podrán aplicar este régimen de estimación directa.

La lectura del precepto transcrito permite plantear otras dudas relacionadas con su aplicación. En primer lugar, cabe cuestionar si la Administración está obligada a aplicar la estimación directa o, por el contrario, solo debe hacerlo en caso de solicitud expresa por parte del contribuyente. Y, en segundo lugar, cabe cuestionar si este régimen tiene la naturaleza de «opciones» a las que se refiere el artículo 119.3 de la LGT.

En relación con la primera cuestión, creemos que la redacción es un poco confusa y permitiría interpretar que el contribuyente debe solicitar expresamente la aplicación de este método. Esta interpretación se fundamentaría en que el precepto comienza diciendo «cuando, a instancia del contribuyente...». Sin embargo, creemos que esta interpretación no es la correcta y que con esa expresión se quería destacar que la aplicación del régimen de estimación directa requiere una colaboración específica por parte del contribuyente.

En efecto, la base imponible en estimación objetiva puede ser calculada por la Administración sin colaboración alguna del contribuyente (por eso criticamos siempre que el impuesto se gestione mediante autoliquidación); pero la estimación directa requiere que el interesado aporte los documentos que acreditan el valor del suelo en el momento de adquisición del inmueble, que es un dato desconocido por la Administración. Por ello creo que al decirse «a instancia del sujeto pasivo» se quería destacar que la Administración solo aplicará la estimación directa si cuentan con la colaboración del sujeto pasivo.

A favor de esta interpretación cabe señalar, en primer lugar, que la mayoría de los sujetos pasivos desconocen los procedimientos de gestión tributaria y, muy especialmente, los referidos a los tributos locales. Por ello es habitual que los contribuyentes del IIVTNU acudan al ayuntamiento a preguntar qué deben hacer para cumplir con su obligación tributaria, por lo que sería contrario al principio de buena administración que la oficina gestora no les solicitara la documentación requerida para determinar la base imponible por estimación directa. Esta cuestión resulta de especial interés si consideramos, además, que en la mayoría de los ayuntamientos se establece un sistema de «autoliquidación asistida», que en realidad es una liquidación practicada por la Administración en la que se hace firmar al contribuyente como si fuera una autoliquidación<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Aunque algunos responsables locales consideran que la modalidad de gestión es equiparable a la existente en el ámbito del IRPF, donde la Administración facilita el borrador al contribuyente, debe señalarse que existen diferencias significativas entre unas y otras. La más destacada de ellas es que en algunos municipios el contribuyente no tiene la opción de presentar una autoliquidación con un contenido distinto del facilitado por la Administración.

También es un argumento a favor de esta interpretación que el legislador ha querido que el régimen de estimación objetiva no fuera obligatorio, y si la Administración solo aplicara el régimen de estimación directa a instancia del contribuyente se estaría produciendo, *de facto*, una aplicación inexorable del método de estimación objetiva, vulnerándose el mandato contenido en la ley y la prescripción contenida en la Sentencia del TC 182/2021.

La segunda cuestión que cabe plantear es si esta regulación permite entender que la aplicación de la estimación directa constituye una «opción» de las reguladas en el artículo 119.3 de la LGT y, por tanto, debe ejercitarse en el momento de la declaración de presentación de la declaración y no puede rectificarse con posterioridad<sup>70</sup>. En nuestra opinión, es claro que no se trata de una opción a las que se refiere el artículo 119.3, por varios motivos.

El primero y más importante es que el artículo 105.4 del TRLRHL dispone, taxativamente, que la cuota se determinará aplicando el tipo de gravamen a la base imponible que hubiera arrojado un valor inferior, comparando a tal efecto la obtenida por el método de estimación directa con la de estimación objetiva. Por tanto, no hay posibilidad de «optar»: se aplicará por mandato legal el régimen más beneficioso para el contribuyente.

Siendo así, parece obvio que nadie «optaría» por tributar mediante estimación objetiva si supiera que la estimación directa le permite reducir la cuota tributaria. Por tanto, los únicos supuestos en los que cabe imaginar esa situación serían: a) aquellos en que el contribuyente no pudo acreditar los valores de adquisición; b) y aquellos en que el contribuyente no fue convenientemente informado de su derecho a tributar conforme al régimen de estimación directa.

### 3.5. Gestión

En relación con la gestión, el Real Decreto-Ley 26/2021 modifica el apartado 4 del artículo 110 del TRLRHL y, además, añade un nuevo apartado 8 en ese mismo artículo.

En el artículo 110.4 del TRLRHL se reconoce a los ayuntamientos el derecho a establecer el régimen de gestión mediante autoliquidación (que, como dijimos, no es lo mismo que «autoliquidación asistida»), y seguidamente se dispone lo siguiente:

Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento

<sup>70</sup> Esa interpretación se contiene, por ejemplo, en el informe emitido por el *Consell Tributari* el 15 de diciembre de 2021, en el expediente 1416/2021.

correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Como se desprende del texto transcrito, la redacción tampoco es muy clara en este punto, porque: primero parece reconocer la capacidad de tramitar el procedimiento de comprobación de valores para los supuestos de aplicación de estimación directa; luego parece limitar la capacidad de comprobación de la Administración local, al decir que «solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto»; y, finalmente, parece reconocer una capacidad de comprobación prácticamente ilimitada, al disponer que como resultado de esa comprobación no podrá atribuir «bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas». Al releer el texto advertimos que esa última frase es una tautología absolutamente prescindible, porque es evidente que todas las Administraciones, en todos los procedimientos de comprobación e investigación existentes, están obligadas a determinar las obligaciones tributarias resultantes de la normativa aplicable, «sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas».

Pero creemos que la clave para la recta interpretación de este precepto consiste en identificar cuál es el impuesto al que se refiere la norma cuando establece que «el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto». En nuestra opinión, se refiere única y exclusivamente al IIVTNU, porque cuando el legislador no especifica a qué impuesto se refiere es debido a que se trata del mismo impuesto objeto de regulación; por tanto, si el legislador hubiera querido autorizar la comprobación de otros impuestos, hubiera mencionado expresamente su nombre. Consecuentemente, el ámbito del procedimiento de comprobación local al que se refiere este precepto es, únicamente, el del cumplimiento de las normas del IIVTNU, por los motivos anteriormente expuestos y porque la atribución de competencias para comprobar los impuestos cedidos a las comunidades autónomas podría contravenir lo dispuesto en los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común.

Por tanto, solo faltaría por desentrañar el significado de la primera frase del precepto, la que se refiere al procedimiento de comprobación de valores. La frase comienza diciendo «sin perjuicio de», que es una expresión muchas veces equívoca pero que aquí parece utilizada con el significado atribuido por el diccionario de la Real Academia Española: «dejando a salvo». Por tanto, como la segunda parte del precepto parece establecer una limitación a las potestades de comprobación, habría que interpretar que esa limitación deja a salvo de esa limitación «las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5». Consecuentemente, habría que concluir que el precepto autoriza a la Administración local a realizar procedimientos de comprobación de valores en los supuestos en que se aplica la estimación directa de bases imponibles.

De ser este el verdadero significado del precepto, nos encontraríamos con un grave problema de coordinación, porque ello significaría que una misma transmisión de bienes podría dar lugar a tres comprobaciones de valores distintas realizadas por la Administración local, autonómica y estatal, que a su vez podrán arrojar resultados diferentes a los efectos de la liquidación de IIVTNU, ITPO o ISD, e IRPF o IS. Pero un resultado así solo podría admitirse si rigiera el principio de estancueidad, que, como es sabido, ha sido rechazado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo por entender que:

significaba negar la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.<sup>71</sup>

Por ello resulta sorprendente que la norma estatal reconozca a la Administración local competencias para realizar la comprobación de valores de transmisión de los inmuebles gravados por el IIVTNU, dadas las limitaciones de medios que tienen la mayoría de los ayuntamientos para realizar esas actuaciones y las consecuencias que podrían proyectar en las actuaciones de comprobación de la Administración autonómica y estatal. Ahora bien, también cabe entender que esa referencia a la comprobación de valores se refiere a la actuación de la Administración autonómica, que es la que tiene esa competencia en la gestión de los impuestos cedidos. De hecho, esta última interpretación se vería reforzada por el hecho de que la reforma analizada añade un último apartado 8 al artículo 110 del TRLRHL, en el que se dispone que:

las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán para la aplicación del impuesto y, en particular, para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 104.5 y 107.5, pudiendo suscribirse para ello los correspondientes convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración.

<sup>71</sup> Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (rec. núm. 1370/2013 –NFJ057175–, ECLI:ES:TS:2015:45), en la que se continúa afirmando que:

También desde muy temprano, véase al respecto sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1966 o de 26 de octubre de 1984, en los conflictos de valoración, en base al principio de unicidad o de coordinación, se entendió que si la Administración ha realizado una valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no puede realizar otra valoración distinta incluso para otro impuesto u obligado tributario, doctrina que, como se sabe, ha sido posteriormente matizada por la jurisprudencia atendiendo a las normas de valoración de cada tributo y otras circunstancias.

Este precepto pone de manifiesto que el legislador impone la colaboración entre la Administración local y la autonómica para la recta liquidación del IIVTNU en los supuestos en que se aplica el régimen de estimación directa. Por tanto, la conclusión de todo lo expuesto es, en nuestra opinión, que la Administración local deberá solicitar a la Administración autonómica la realización de actuaciones de comprobación de valores, en los términos previstos en el convenio de colaboración<sup>72</sup>.

Ya para finalizar con este apartado debemos recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 18 de la Ley del ISD y 46 del TRITPAJD, tras la modificación operada por la Ley 11/2021, la comprobación de valores resulta improcedente en los supuestos en que la Dirección General del Catastro hubiera asignado un «valor de referencia» al inmueble transmitido. Se trata, pues, de un claro error que previsiblemente se corrija en un futuro inmediato, con ocasión de la tramitación como proyecto de ley de la modificación operada en la regulación del impuesto.

### 3.6. Modificación de ordenanzas: régimen transitorio

Otra de las consecuencias de la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021 fue que las ordenanzas fiscales vigentes a esa fecha quedaran desfasadas o, por decirlo más claramente, devinieran ilegales por tener una regulación *contra legem*. Esa circunstancia resulta de especial relevancia tratándose de un impuesto potestativo, porque los que tienen esa naturaleza solo son exigibles si existe una ordenanza de establecimiento del impuesto en la que se contienen todos los elementos necesarios para su exacción.

Por ello, y para evitar nuevos problemas, la disposición transitoria del real decreto-ley analizado concede a los ayuntamientos un plazo de seis meses para adecuar sus ordenanzas fiscales a la nueva regulación. Y dispone que, hasta que se produzca esa modificación de ordenanzas, «resultará de aplicación lo dispuesto en este real decreto-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del artículo 107.4».

Esta previsión es de todo punto razonable<sup>73</sup>. Podría cuestionarse la necesidad de que también se hubiera hecho una mención expresa a otros elementos esenciales del tributo, como los tipos de gravamen y las bonificaciones, pero esos preceptos no han sido afectados por la nueva regulación y, por tanto, no hay motivos para considerar inaplicables las correlativas reglas de la ordenanza fiscal.

<sup>72</sup> García Moreno (2021, p. 10), con menos argumentación, sostiene también esta misma conclusión.

<sup>73</sup> No compartimos en este punto las afirmaciones contenidas en Palomar Olmeda y Vázquez Alcover (2021), cuando sostienen que esta disposición transitoria afecta a la autonomía local.

La duda principal que plantea la lectura de esta disposición transitoria es determinar las consecuencias jurídicas de no adaptar las ordenanzas fiscales en el plazo legalmente establecido de seis meses. En estos casos, parece razonable entender que no habría norma aplicable para determinar la base imponible, porque el artículo 107.4 del TRLRHL dispone que el coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno «será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor». Por tanto, parece lógico entender que, si las ordenanzas fiscales no se modifican para establecer esos coeficientes, no habría norma jurídica que determinara los coeficientes aplicables en cada caso concreto, lo que impediría la liquidación del impuesto. Además, a favor de esa interpretación, cabe argumentar que el propio legislador advirtió esa necesidad de establecer por ordenanza fiscal el coeficiente aplicable al disponer, expresamente, una habilitación para aplicar directamente los coeficientes máximos previstos en la ley. Pero, como vimos, esa habilitación tiene una vigencia máxima de seis meses.

### 3.7. Eficacia temporal: la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva regulación

La disposición final tercera del Real Decreto-Ley 26/2021 dispone: «Este real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado».

El momento de entrada en vigor es claro y, de hecho, suscitó algunas críticas por haberse desperdiciado la oportunidad de ordenar la entrada en vigor el mismo día de su publicación, lo que habría evitado que el mismo día 9 de noviembre se realizaran cientos de transmisiones para aprovechar el vacío normativo existente ese mismo día y confirmado por la normativa publicada en el BOE<sup>74</sup>.

Sin embargo, pese a la claridad de esta disposición jurídica, se ha cuestionado la posibilidad de aplicar la normativa contenida en el real decreto-ley a los hechos imposables devengados con anterioridad. Ese cuestionamiento tiene su origen en el informe emitido por el *Consell Tributari* el 15 de diciembre de 2021, en el expediente 1416/2021, en el que se concluye que sí procede la aplicación de esa nueva regulación a las obligaciones tributarias devengadas previamente, con base en los siguientes argumentos:

- a) Defender su inaplicación arrojaría un resultado contrario al artículo 31 de la CE.
- b) Por ello es necesario «tener en cuenta el principio de interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico en el momento de su aplicación».

<sup>74</sup> *Vid.*, por todos, Chico de la Cámara (2021, p. 364).

- c) El principio de interpretación conforme a la Constitución se recoge en la jurisprudencia constitucional y significa:

que la interpretación de una norma debe responder, acomodar su contenido a los principios y preceptos de la Constitución [...] debe tenerse en cuenta no solo en la denominada interpretación declarativa sino también en la integrativa, es decir, aquella que colma insuficiencias de los textos legales [...]. No cabe por tanto una interpretación que concluya con un resultado contrario directa o indirectamente con los valores constitucionales.

- d) El artículo 9.3 de la CE prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Las normas tributarias no tienen naturaleza sancionadora o restrictiva de derechos individuales, por lo que la aplicación retroactiva del Real Decreto-Ley 26/2021 no supondría una vulneración de dicho mandato constitucional.
- e) Por todo ello, tanto los órganos de gestión, como de revisión administrativa, como de control judicial, deberían aplicar las reglas de cuantificación de la obligación tributaria contenidas en el Real Decreto-Ley 26/2021 en todos los expedientes pendientes de resolución, con independencia de que se tratara de obligaciones tributarias devengadas antes de que se hubiera dictado la Sentencia del TC 182/2021.
- f) Concluye el informe afirmando que:

la aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, no provoca vacío normativo y el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre es de aplicación a las cuestiones pendientes de sentencia judicial, tanto por parte del órgano jurisdiccional llamado a resolver como por parte de la propia Administración, de acuerdo con los requisitos y los procedimientos señalados anteriormente.

Las conclusiones contenidas en el informe citado causaron sorpresa en todos los operadores jurídicos y, en algunos casos, indignación. En mi opinión, el informe omite dos consideraciones esenciales y, por ello, llegan a unas conclusiones que no podemos compartir:

- a) En primer lugar, prescinde del hecho de que la interpretación jurídica consiste en la identificación del verdadero significado del mandato contenido en una norma. En el supuesto considerado, la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 26/2021 establece, clara y taxativamente, que dicha norma «entrará en vigor el día siguiente al de su publicación». Consecuentemente, no hay dudas sobre el verdadero significado del precepto interpretado y, por ello, cualquier pretensión de atribuirle un significado distinto supondrá una vulneración del mandato contenido en la ley.

- b) Si, como se sugiere en el informe, la aplicación prospectiva de la nueva regulación pudiera ser contrario a los principios de justicia tributaria, debería proponerse el planteamiento del procedente recurso o cuestión de inconstitucionalidad para que sea el TC quien decida al respecto. Ignorar el claro mandato contenido en la disposición final tercera, aunque sea con base en una supuesta necesidad de adecuación a los principios de justicia del artículo 31 de la CE, constituye una manifiesta vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica.
- c) Aunque la aplicación retroactiva de normas tributarias no constituye una vulneración del principio de retroactividad del artículo 9.3 de la CE, tal y como se afirma en el informe, también es cierto que existe una reiterada jurisprudencia constitucional sobre los límites a la retroactividad tributaria y su posible vulneración del principio de seguridad jurídica que, por motivos desconocidos, no se menciona en el informe del *Consell Tributari*.
- d) Esa jurisprudencia constitucional exige diferenciar entre retroactividad auténtica o de grado máximo y retroactividad impropia o de grado medio. En el caso del IIVTNU se trataría de retroactividad auténtica o de grado máximo, que tiene lugar cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas<sup>75</sup>. Y, en esos casos, según reiterada jurisprudencia constitucional, la prohibición general de retroactividad operaría plenamente y «solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica»<sup>76</sup>.
- e) No es fácil identificar cuáles serían esas «exigencias cualificadas de interés general» que legitimarían una retroactividad porque nunca se ha planteado ese problema ante el TC. Pero, en todo caso, parece claro que, en el caso concreto, el legislador no ha entendido que no concurrían esas exigencias excepcionales y, por ello, ha establecido la vigencia prospectiva del real decreto-ley.
- f) Por todo ello creemos que las conclusiones contenidas en el informe del *Consell Tributari* de 15 de diciembre de 2021 tienen un claro sesgo argumental y serán oportunamente rechazadas por jueces y tribunales.

<sup>75</sup> Por este motivo consideramos que sería inconstitucional el artículo único de Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, porque establece una regla específica en virtud de la cual ordena la aplicación retroactiva de la nueva regulación a los hechos imposables que se hubieran producido a partir del día 26 de octubre, esto es, hechos imposables devengados antes de la aprobación de la norma que modificó ese régimen jurídico.

<sup>76</sup> Cfr. Sentencia del TC 182/1997, de 27 de octubre. *Vid.*, también, en el mismo sentido, Sentencias del TC 116/2009, de 18 de mayo (NCJ049593); 176/2011, de 8 de noviembre (NCJ055862), y 9/2019, de 17 de enero (NCJ063787).



En relación con esta misma cuestión, resulta oportuno destacar que la Dirección General de Tributos, en la contestación a la Consulta V3074/2021, de 7 de diciembre (NFC081501), interpreta que la nueva normativa solo es de aplicación a las obligaciones devengadas a partir del 10 de noviembre de 2021.

En concreto, la consulta plantea cuál sería la normativa aplicable a una compraventa realizada el 26 de octubre de 2021, y la Administración responde que la declaración de inconstitucionalidad supuso la expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos afectados, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación del tributo y, por tanto, su exigibilidad. Y como la modificación de la normativa legal se produjo con la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021, que entró en vigor el 10 de noviembre de 2021,

el consultante estará obligado a la presentación de la declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no está obligado al pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021.

Y, también relacionado con el contenido del informe del *Consell Tributari*, es oportuno recordar que son muchas las sentencias dictadas hasta el momento anulando las liquidaciones impugnadas antes de la declaración de inconstitucionalidad<sup>77</sup>; y que el Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación para determinar si la inconstitucionalidad declarada en la Sentencia del TC 182/2021

obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica<sup>78</sup>.

<sup>77</sup> Aunque son fácilmente localizables en las bases de datos, sirven para ilustrar ese comentario las referencias contenidas en Izaguirre Fernández (2022).

<sup>78</sup> Vid. el Auto del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 2402/2021 –NFJ085112–, ECLI:ES:TS:2022:1397A).

## Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2022). ¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: a propósito de la STC 182/2021. *Tributos Locales*, 154 [versión electrónica].
- Blanco García, A. del. y García Carretero, B. (2015). Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU. *Tributos Locales*, 122.
- Bris Gómez, R. (2015). IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao, de 25 de febrero de 2015. *Quincena Fiscal*, 10.
- Calvo Vérguez, J. (2014). La determinación del periodo de generación de la plusvalía y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 373, 143-164.
- Cayón Galiardo, A. (2015). Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU. *Revista Técnica Tributaria*, 110.
- Celaya Acordarrementería, I. (2021). Análisis de los efectos en los Territorios Históricos del País Vasco de la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021, que declara inconstitucional la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista Forum Fiscal*, 280 [Sección Opinión].
- Chico de la Cámara, P. (2013). Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica. *Tributos Locales*, 111.
- Chico de la Cámara, P. (2021). Algunos comentarios de urgencia a la remozada «plusvalía municipal»: crónica de una modificación «anunciada» (ius condendum). *Tributos Locales*, 153.
- Colao Marín, P. A. (2016). Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema tributario. *Quincena Fiscal*, 20.
- Esclapez, M. y Marín-Barnuevo, D. (2020). Análisis de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: efectos y valoración de las distintas actuaciones posibles. *Revista Interactiva de Actualidad*, 40.
- Falcón y Tella, R. (2013). El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013. *Quincena Fiscal*, 21.
- García de Enterría, E. (1989). Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales. *Revista española de Derecho Administrativo*, 61.
- García Moreno, V. A. (2021). La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 80 [versión electrónica].
- González de Lara Mingo, S. (2021). Cómo puedo reclamar la devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Administrativa*, 12 [Sección Ejercer en forma y plazo] [versión electrónica].
- Herrera Molina, P. M. (2020). La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal). *Quincena Fiscal*, 6.

- Izaguirre Fernández, J. (2022). Plusvalía: comienza el aluvión de sentencias que anulan liquidaciones tras la STC. *Revista Economist & Jurist*.
- Lago Montero, J. M. (2022). De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el TC hemos topado. *Tributos Locales*, 154.
- Luque Mateo, M. A. (2014). El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis. En M.<sup>a</sup> M. de la Peña Amorós (Coord.), *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*. Tirant lo Blanch.
- Magraner Moreno, F. J. (2014). El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales? *Tribuna Fiscal*, 273.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Tributos Locales*, 112.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 409, 5-44.
- Marín-Barnuevo, D. y Herrero de Egaña, J. M. (2021). La impugnación del valor de referencia. *Revista Técnica Tributaria*, 134.
- Navarro Egea, M. (2014). La base imponible del IIVTNU en el contexto económico. *Tributos Locales*, 114.
- Orón Moratal, G. (2021). La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías, *Instituto de Derecho Local de la Universidad Autónoma de Madrid*. <<https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-plusvalias>>.
- Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2.
- Palomar Olmeda, A. y Vázquez Alcover, E. (2021). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos ¿una cuestión resuelta? *Diario La Ley*, 9961 [Sección Doctrina].
- Prósper Almagro, A. B. (2014). IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado. *Quincena Fiscal*, 21.
- Rodríguez Bereijo, A. (2009). Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero). *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, 42.
- Rodríguez Bereijo, A. (2021). El principio de capacidad económica en una encrucijada. *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, 191.
- Rovira Ferrer, I. (2013). El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos. *Tributos Locales*, 110.
- Rubio de Urquía, J. I. (2021). El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita. *Tributos Locales*, 153.
- San Martín Rodríguez, A. (2014). Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU. *Tributos Locales*, 116.
- Suberbiola Garbizu, I. (2022). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los territorios históricos tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021. *Tributos Locales*, 154.



Teixidor Martínez, N. y Revilla Rodríguez, I. (2016). ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 394, 5-40.

Utande San Juan, J. M. (2021). La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial refe-

rencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. *Tributos Locales*, 153.

Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena Fiscal*, 18.



# A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora

**Alejandro Jiménez López**

*Abogado*

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Barcelona*

[alejandro.jimenez@juarezveciana.com](mailto:alejandro.jimenez@juarezveciana.com) | <https://orcid.org/0000-0002-9776-7528>

Este trabajo ha sido finalista del **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

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

## Extracto

La DAC 6 se incorpora al ordenamiento jurídico español a través de su transposición por medio de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre. Su principal consecuencia es la implementación de la obligación a los intermediarios fiscales, y en ciertos casos a los contribuyentes, de informar a las Administraciones tributarias sobre ciertas operaciones en las que concurren «señas distintivas» y que se califican como «mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva» sujetos a comunicación.

El presente trabajo trata de advertir sobre las importantes consecuencias prácticas que implica esta obligación de comunicación, además de examinar las imprecisiones que contiene la normativa, y que generan una situación de inseguridad jurídica a la hora de identificar cuándo surge la obligación de revelar estos esquemas.

La indefinición del término planificación fiscal agresiva, junto con la amplitud de las «señas distintivas», puede generar obligaciones desproporcionadas de información a los contribuyentes, y que unido al contundente sistema sancionador hace obligatoria una reflexión acerca de la necesidad de su imposición.

**Palabras clave:** obligaciones de información; mecanismos transfronterizos; Directiva DAC 6; intermediarios fiscales; planificación fiscal agresiva.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 27-01-2022

**Cómo citar:** Jiménez López, A. (2022). A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 59-92.



# Around the concept of aggressive tax planning. Practical consequences, inaccuracies and proposals for improvement

Alejandro Jiménez López

## Abstract

DAC 6 Directive is incorporated into the Spanish legal system through its transposition by means of Law 10/2020, of December 29. Its main consequence is the implementation of the reporting obligation for fiscal intermediaries, and in certain cases for taxpayers, to inform the tax administrations about certain operations in which «hallmarks» concur and are qualified as «potentially aggressive tax-planning cross-border arrangements» subject to communication.

This paper tries to warn about the important practical consequences that this reporting obligation implies, in addition to examining the inaccuracies that the regulations contain, and that generate a situation of legal insecurity about identifying when the obligation to reveal these schemes arises.

The lack of definition of the term aggressive tax planning, together with the breadth of the «hallmarks», can generate disproportionate information obligations to taxpayers, and together with the forceful sanctioning system, makes it mandatory to reflect on the need for its imposition.

**Keywords:** reporting obligations; cross-border arrangements; DAC 6 Directive; tax intermediaries; aggressive tax planning.

**Citation:** Jiménez López, A. (2022). A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 59-92.



## Sumario

1. Estudio introductorio sobre la planificación fiscal agresiva
    - 1.1. Concepto y señas distintivas
    - 1.2. Análisis comparado de la implementación de obligaciones de comunicación
  2. Indefinición del concepto de planificación fiscal agresiva y generalidad de las señas distintivas
    - 2.1. La interrelación entre la planificación fiscal agresiva y la economía de opción
  3. Imprecisiones
    - 3.1. Retroactividad
    - 3.2. Transparencia
    - 3.3. Secreto profesional
    - 3.4. Propuesta de inclusión de sanción de riesgo reputacional
  4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Estudio introductorio sobre la planificación fiscal agresiva

### 1.1. Concepto y señas distintivas

Si bien el propósito de este artículo no es realizar un análisis exhaustivo de la definición del concepto de planificación fiscal agresiva<sup>1</sup> (PFA), sí cabe señalar que es un término que se acuñó en Estados Unidos tal y como señalan Mulligan y Oats (2009, p. 681)<sup>2</sup>, aunque en palabras de Calderón Carrero y Quintas Seara (2016, p. 50) «la configuración de su significado y alcance internacional se ha desarrollado por la OCDE en el marco de los trabajos sobre la relación cooperativa y el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)».

En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2008) la ha definido como aquella «planificación que implica una situación fiscal que, siendo sostenible, tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas», por su parte la Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA) también ha trabajado acerca de este concepto identificándolo como «cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria» (IOTA, 2011).

En la normativa española, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), no ofrece una definición, así como tampoco lo hace la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC 6), que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de in-

---

<sup>1</sup> Este análisis del concepto lo realizan de forma exhaustiva Calderón Carrero y Quintas Seara (2016).

<sup>2</sup> Mulligan y Oats (2009, p. 681) señalan:

the term «aggressive» in this context arguably originates in the US and is used in the context of tax planning to denote activities that go against the spirit of the law. The term has come into use in the UK without any attempt to clarify its scope and has been further legitimised by the recent *OECD Study into the Role of Tax Intermediaries*.



formación en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, sino que lo que hace es asimilarlo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT.

Si bien, unido a la indefinición, cabe señalar que esta Ley 10/2020 que transpone la DAC al ordenamiento jurídico español, únicamente emplea el término «agresivo» en dos ocasiones, y que, curiosamente, coincide con las veces que se emplea la palabra «elusión» o «elusivo».

Asimismo, en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego se habla de planificación fiscal abusiva y no agresiva<sup>3</sup>.

Esta no es cuestión baladí, puesto que aparte de suponer una deficiencia normativa, genera una gran inseguridad jurídica que seguro acarreará más problemas de interpretación o alcance del concepto, si es que todavía no los hubiese.

La doctrina encabezada por Amorós Viñals (2013, p. 32) ha apuntado una serie de elementos que la caracterizan como son:

la artificiosidad, el aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales, la ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y la utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad. Vinculándose la característica de artificiosidad a la inusualidad, a la inadecuación, a la ausencia de oportunidad o de lógica del esquema operativo.

Si bien la Comisión Europea en 2012 sugirió una propuesta de definición «acuerdo artificial o una serie de acuerdos artificiales que han sido tomados con el propósito esencial de eludir la imposición y que traen por consecuencia un beneficio fiscal, que deben ser ignorados por las autoridades fiscales e interpretados de conformidad a su sustancia económica», posteriormente la DAC 6 lo matiza al no definir el concepto y optar por introducir lo que se denominan «señas distintivas»<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Fijémonos aquí que el término «abusivo» no significa lo mismo que «agresivo», es decir, no son sinónimos, y, por tanto, debería diferenciarse y no usarse estos dos conceptos de manera indistinta. Además, en cada Estado seguramente diferirá terminológicamente la forma de designar estas prácticas. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su jurisprudencia ha diferenciado constantemente entre los conceptos de evasión o fraude fiscal y de abuso.

<sup>4</sup> Considero que esta matización por parte de la Comisión es correcta, puesto que la definición no era muy acertada e induce a confusión, pues como indica Pistone (2016, p. 128) unifica dos fenómenos diversos

Así, en el considerando 9 se señala que «[l]os mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos» para a continuación indicar que «[t]eniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales».

El reflejo del considerando en la parte dispositiva relativo a esas características son las «señas distintivas» (*hallmarks*) del anexo IV de la directiva. Este mecanismo trae causa del proyecto BEPS, en concreto de la acción 12. En relación con estas, el Informe final de la OCDE sobre la acción 12 recomienda que las autoridades tributarias sean especialmente flexibles en la definición de estos marcadores para evitar que una interpretación estricta sirva para eludir la obligación de declaración.

Continuando con la incertidumbre de estas señas distintivas, el Informe final BEPS (acción 12) hace referencia a los problemas que implica la aplicación de unos marcadores genéricos, como sucede en el caso de las señas distintivas de la DAC 6. Así lo apunta también Sánchez Huete (2020, p. 53), quien señala que, al no pivotar el concepto de la PFA sobre una definición concreta sino con márgenes de flexibilidad, esta ambigüedad hace que se desdibuje la institución y sus consecuencias<sup>5</sup>.

El problema no reside únicamente en la directiva, puesto que la ley española tampoco desarrolla ni aclara algunas de las señas distintivas. Así lo precisa López Tello (2019, p. 97) a la hora de analizar la ley, señalando que para la mayoría de las señas distintivas no hay precisiones, es decir, no se añade nada a lo dicho por la DAC 6, lo que no soluciona dicha falta de claridad, sino que la incrementa<sup>6</sup>. En este sentido Alonso González (2019, p. 9) indica que «el detalle al que descende en su Anexo, es de tal calibre que permite abarcar en el concepto una multiplicidad impensable de operaciones que impliquen alguna ventaja fiscal». Esta situación prácticamente haría que cualquier operación transfronteriza, y que por tanto implica diversos sistemas tributarios, fuese considerada una PFA con el panorama actual.

Lo que se persigue con la implementación del concepto de la PFA, en palabras de Calderón Carrero y Quintas Seara (2015, p. 45) es la necesidad de diferenciar «las prácticas

---

(elusión fiscal y PFA) produciendo efectos negativos tanto para la confianza legítima como posibles repercusiones en medidas posteriores.

<sup>5</sup> A esta incertidumbre también hace referencia Pistone (2016, p. 111) centrandó su atención en las características y los elementos esenciales, pero sobre todo a su relación con los institutos tradicionales del abuso y la elusión fiscal.

<sup>6</sup> Siendo lo lógico que, al ser una directiva, cada Estado miembro desarrolle *in extenso* en su normativa interna lo dispuesto por la normativa europea con tal de aclarar posibles dudas y garantizar seguridad jurídica.

fiscales de planificación o economía de opción legítimas de las que se situaban extramuros del sistema». Aunque coincidiendo con Sánchez Huete (2020, p. 54), la PFA a evitar no deriva del mero aprovechamiento de ventajas fiscales, ni de las lagunas o defectos normativos de los ordenamientos nacionales. A mi entender, esto es algo totalmente lícito y que la Unión Europea permite, y así lo tiene reconocido el TJUE por ejemplo en su Sentencia de 22 de diciembre de 2010, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v RBS Deutschland Holdings GmbH*, C-277/09 (NFJ041071), el apartado 53 reconoce que «generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales».

Esto conlleva la puesta en relación con el artículo 63 (1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea el cual establece que «[e]n el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

En este punto, debemos traer a colación la flamante Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión/España (Obligation d'information en matière fiscale)*, C788/19 (NFJ084680), acerca del modelo 720, la cual declara que la legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión, incumpliendo obligaciones en relación con el principio de libre circulación de capitales, pues la legislación va más allá<sup>7</sup>. Veremos si en el futuro se plantea ante el TJUE el fenómeno de una posible desproporción, junto con otras cuestiones jurídicas anunciadas en este artículo, de la nueva obligación de informar sobre mecanismos de PFA.

Esta obligación de comunicación puede suponer una discriminación si atendemos a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 12 de junio de 2003, *Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln Nord*, C-234/01 (NFJ014749), donde se estimó que la no deducibilidad de los gastos directos en una situación transfronteriza, cuando esa deducibilidad era posible en circunstancias comparables en una situación puramente doméstica, era una discriminación prohibida por el Tratado. Del mismo modo lo apreció para los gastos indirectos y gastos generales, en la Sentencia de 22 de junio de 2006, *Centro Equestre da Leiziria Grande Lda v Bundesamt für Finanzen*, C-345/04 (NFJ024897).

En el caso objeto de estudio no se pretende la deducibilidad de ningún concepto, pero sí que hay elementos comparables, pues si el esquema o mecanismo no tiene alcance transfronterizo, no está sujeto a la obligación de comunicación, lo cual puede suponer una discriminación.

---

<sup>7</sup> Hay que recordar que el Dictamen de la Comisión de 15 de febrero de 2017 ya declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertos aspectos de la obligación.

Aparte de esto, hay que hacer notar que con las vías de información disponibles que tiene la Administración y el incremento de obligaciones formales, la obligación que impone la DAC puede resultar desproporcionada. Así lo apuntaba ya Alarcón García (2016, p. 97) en relación con la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero.

## 1.2. Análisis comparado de la implementación de obligaciones de comunicación

A nivel comparado<sup>8</sup>, en países como Brasil en 2015 se estableció una obligación de información a través de la medida provisoria n.º 685. La doctrina<sup>9</sup> se cuestionó la eficacia de la institución de revelación de los mecanismos de planificación fiscal al no ser el instrumento más adecuado para combatir la elusión o evasión fiscal y mejorar la transparencia. Finalmente, la medida provisoria fue considerada calificada de inconstitucional por la mayoría de autores y rechazada por el Congreso Nacional.

Idéntico escenario se planteó en Francia por medio de la Decisión n.º 2013-685 DC del Consejo Constitucional francés, la cual declaró inconstitucional el precepto que imponía a los intermediarios fiscales la obligación de revelar cualquier «esquema de optimización fiscal» que se comercializara, debido a la inseguridad jurídica y a la arbitrariedad que puede acarrear la definición excesivamente ambigua del concepto.

El primer país en instaurar esta obligación fue Estados Unidos, donde desde 1984 existe la obligación de registrar los refugios (*tax shelters* en inglés), y donde los promotores tienen la obligación de informar sobre la identidad de las personas que lo han utilizado, así como la estructura empleada con la finalidad de elaborar una lista. En este sentido, desde la promulgación de la Ley Sorbones-Oxley (SOX) en 2002, se implementó la obligación para los directivos de la publicación de los resultados que midan la eficacia de los controles internos, además de los estados financieros.

El Reino Unido, en gran parte influenciado por los Estados Unidos, implantó en 2004 el sistema conocido como DOTAS (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes Rules*). Este, al igual que la DAC 6, impone una obligación de comunicar por parte del usuario del esquema cuando el promotor es no residente o aplica el secreto profesional. Una diferencia con el sistema de la DAC 6 es la obligación que tiene el mismo usuario de informar cuando la estructura se diseña a nivel interno abarcando únicamente el ordenamiento nacional.

<sup>8</sup> Análisis realizado basándonos en el artículo de Alonso González (2019) y en la comunicación formulada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Santiago del Estero de 5 de noviembre de 2020 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

<sup>9</sup> En este sentido *vid.* Ladeira Nardelli (2018) o Aguirra de Andrade (2019, p. 54).

Otro país con tradición anglosajona y que ha sido de los primeros en instaurar estos mecanismos ha sido Canadá, acogiendo el método de los *tax shelters* estadounidense. La obligación es para el contribuyente, y las sanciones afectan tanto a este como al asesor o promotor del esquema.

En estos países se han mostrado datos en algunos casos positivos, como es el caso del Reino Unido donde se han identificado 57.000 usuarios de esquemas de PFA y se calcula que las oportunidades de elusión fiscal se han rebajado por un importe de 12.000 millones de libras esterlinas (Alonso González, 2019, p. 5). Canadá, Australia o Irlanda son otros ejemplos, pero hay que recordar que están en un plano más avanzado, debido a la diferente mentalidad al ser de órbita anglosajona (Alonso González, 2019, p. 4).

En un ámbito territorial más cercano al español, por ejemplo en Portugal, desde 2008 rige este deber de comunicación amparado en la prevención y lucha de la planificación fiscal abusiva<sup>10</sup>. Alejada de esta implementación se encuentra Alemania. Al estar involucrada la identidad del contribuyente en el suministro de información, esta se sujetará al principio de confidencialidad, amparado por el secreto profesional que su legislación protege intensamente.

Como vemos, no puede analizarse de manera objetiva esta obligación de comunicación al entrar en juego la tradición legislativa propia de cada país. Además, al haberse introducido a través de una directiva, permite a las autoridades internas la elección de la forma, así como los medios adecuados para su incorporación fomentando un desarrollo desigual. Esto se dice al albur, por ejemplo, de hacerlo depender de un concepto interno como el secreto profesional, pues hay países que desarrollan de manera muy protectora el secreto profesional, y otros de manera más laxa, lo cual propicia que se adopten estos mecanismos en las jurisdicciones más protectoras, pudiendo generar desigualdades de trato ante situaciones idénticas.

## 2. Indefinición del concepto de planificación fiscal agresiva y generalidad de las señas distintivas

En relación con la imprecisión y vaguedad de este concepto, ya lo apuntaban Mulligan y Oats (2009, p. 13) preguntándose acerca de qué significa el término «conservador», «agresivo» o «cautelosamente agresivo», poniendo énfasis en la importancia que adquiere el uso del lenguaje en este ámbito. Así lo apunta también la doctrina española, para Cañabate Clau

<sup>10</sup> Es importante volver a remarcar aquí el matiz de la diferencia terminológica empleada, puesto que al hablar de planificación se dice abusiva y no agresiva. Dicotomía conceptual que acarrea inseguridad jurídica, pues los elementos que incurren en la noción fiscal tradicional de abusivo no son los mismos que en el término agresivo, puesto que aquel se relaciona directamente con la evasión y este no, pues en todo caso mucho la conexión sería con la elusión.

(2015, p. 146) esta expresión carece por completo de un significado técnico-jurídico, lo cual sitúa a estas estrategias en un claro plano de incertidumbre y falta de seguridad jurídica.

En semejantes términos, García-Moncó Martínez y Fuster Gómez (2016, p. 19) reivindican que:

[e]l problema de la delimitación de la figura de la que venimos hablando radica también en qué momento o a partir de qué punto la planificación fiscal legal y legítima se convierte en «agresiva» o «abusiva», términos que, en ocasiones, se utilizan indistintamente, aunque no significan evidentemente lo mismo.

Condiendo con Pistone (2016, p. 127), la línea de separación entre PFA y elusión fiscal está rodeada de un aura de incertidumbre que no resulta de ayuda a la economía y a la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes.

Estas imprecisiones se han apreciado también en la doctrina del *case law* por Hasseldine y Morris (2018, p. 445), quienes señalan que los términos «agresivo», «impropio» o «abusivo» no son útiles a la hora de ofrecer una guía a los que deben realizar juicios sobre el comportamiento fiscal. Debido a esto, entre otros factores, García-Moncó Martínez y Fuster Gómez (2016) proponen cambiar el término de PFA por el de «planificación fiscal indebida», al ser más preciso por referirse lo indebido a un resultado contrario al ordenamiento jurídico.

Lampreave Márquez (2018) se hace eco de esta inseguridad al precisar que «la propuesta usa indistintamente el término elusión, evasión, PFA o acuerdos dañinos de igual forma, lo que debería ser objeto de mayor precisión». Por su parte Piantavigna (2017) para tratar esa inseguridad alude a la incongruencia del lenguaje y el alcance del significado de los términos, el cual ha de tenerse en cuenta.

La obligación actual de revelar los esquemas de PFA se caracteriza por la necesidad de concurrencia de determinados elementos. En primer lugar, ha de tratarse de un mecanismo, si bien, este ha de tener alcance transfronterizo y, por último, ha de presentar unas «señas distintivas» (*hallmarks*) que figuran en el anexo IV de la directiva<sup>11</sup>.

Fijándonos en primer lugar en los mecanismos transfronterizos, de la lectura de la directiva se desprende que los mecanismos a comunicar hacen referencia a operaciones o estructuras que se implementan. A mi parecer, aquí puede surgir un primer problema de interpretación a raíz de la imprecisión, y es que sucede cuando se solicita opinión sobre una operación transfronteriza que pretende crear una estructura. En estos casos, el asesor fis-

<sup>11</sup> Dependiendo del autor, enumera las características necesarias para que surja la obligación en dos o tres. La diferencia radica únicamente en separar el término mecanismo de internacional, aunque todas las posturas concluyen en que ha de tratarse de un mecanismo transfronterizo en que concorra alguna señal distintiva.

cal que recibe el encargo da su respuesta a través de la emisión de un dictamen<sup>12</sup>, el cual no genera efectos vinculantes, al ser meramente informativo, no naciendo así la obligación de comunicar por ser una opinión profesional.

Coincidimos por tanto con lo expresado por Martín-Abril Calvo (2018, p. 96) acerca de que las valoraciones jurídicas quedarían excluidas del ámbito objetivo de la directiva por exigir esta un plus de actividad en el diseño de la operación<sup>13</sup>.

Si surgen problemas con un concepto definido por la DAC 6 como el de mecanismos transfronterizos<sup>14</sup>, no hacer lo propio con las señas distintivas genera aún más tensión. Como bien señala Marín Benítez (2021), estas señas sufren de falta de claridad y precisión<sup>15</sup> (de la que adolecen también los dos primeros conceptos) pero se muestra con mucha mayor elocuencia en estas. Se nos ocurre aquí, por poner un ejemplo, la escasa utilidad práctica que tienen las interminables listas encargadas de incluir o excluir conductas, las cuales son superadas rápidamente por la propia reacción legislativa posterior dirigida a combatir el dinámico ritmo de situaciones que van creándose.

Partiendo de la base de la definición que dan García-Moncó Martínez y Fuster Gómez (2016, p. 10), la planificación ha de preverse como un todo, la cual vendrá dada en cualquier estrategia empresarial<sup>16</sup>. Esto llevaría a un sinsentido como es que cualquier planificación que conlleve algún elemento de internacionalidad, deberá comunicarse por tener ese alcance transfronterizo, en cambio, si es a nivel interno no se deberá hacer aun tratándose de idéntica operación económica.

En la actualidad, y al menos desde el plano teórico, se está tratando de fomentar una mejor relación ciudadano-Administración, desde donde se insiste en que se está trabajando para

<sup>12</sup> Sobre este concepto, la RAE lo define como aquella «[o]pinión y juicio que se forma o emite sobre algo».

<sup>13</sup> Ahora bien, como expone el propio autor, el problema que se debería aclarar surge cuando el dictamen se utiliza por el contribuyente en operaciones posteriores análogas.

<sup>14</sup> Cabe aquí hacer mención a lo analizado por Lampreave Márquez (2018), quien señaló que en la propuesta no se definía qué se entendía por mecanismo, la cual hubiera sido lógica y necesaria. Parece que finalmente la DAC 6 ha optado por definir el concepto, aunque dicha inclusión no acaba de generar mucha seguridad.

<sup>15</sup> Infringiendo así lo recomendado en el Informe final de la acción 12 de BEPS que las normas deben ser claras y fáciles de entender. Pero el resultado práctico negativo de esto puede ser que se reciba por la Administración mucha información, pero esta sea de baja calidad o irrelevante.

<sup>16</sup> Esto se hace latente desde el primer momento en que decides emprender un negocio, ya sea creándolo o ampliando el ya existente, puesto que surge la duda de cómo financiar dicha expansión, con capital propio o ajeno (la tradicional distinción de *equity vs. debt*), ya que esto tiene incidencia no únicamente en materia tributaria, sino en la vertiente privada de buscar créditos en bancos, recibir financiación de familiares, nuevos socios... siendo así, por tanto, la planificación no solo admisible sino imprescindible en cualquier ámbito social.

simplificar las obligaciones, pero lo cierto es que es más bien al contrario, ya que cada vez se imponen un mayor número de estas. Esto no es ninguna novedad, pues viene instaurándose desde la implementación del sistema de autoliquidación, siguiendo por la obligación de comunicar bienes en el extranjero y llegando a esta obligación de comunicación bajo la DAC 6.

En este punto, resulta necesario traer a colación el Informe final de la acción 12 de BEPS el cual hace referencia a los problemas que implica la aplicación de unos marcadores genéricos, como sucede en el caso de las señas distintivas de la DAC 6. La OCDE remarca la necesidad de elaborar una correcta definición de los mismos al ser el elemento central del régimen e incardinarlos en una adecuada determinación de los umbrales de declaración<sup>17</sup>.

Además, como apuntan García-Moncó y Fuster Gómez (2016, p. 47), se hace necesario incorporar conceptos analíticos de la conducta que se pretende evitar, tratando así de superar la técnica de las enumeraciones de prácticas que son siempre desbordadas por la fértil imaginación de los defraudadores.

Para Pistone (2016) es necesaria la subsistencia simultánea de tres requisitos para poder calificar una operación de ahorro fiscal a nivel transnacional como PFA. El primer elemento apuntado por el autor es la explotación de las discordancias para obtener una ventaja fiscal; en segundo lugar, se ha de dar el «efecto desalineación» y, como último elemento, la doble no imposición involuntaria. Consideramos acertada esta visión tripartita a la hora de analizar la existencia de agresividad en las operaciones para que deban declararse, la cual puede aportar claridad a las *hallmarks* del anexo.

De este análisis se desprende la necesidad de elaborar una definición concreta del término, ya que la mera inclusión de una lista de señas distintivas o características es insuficiente para luchar contra esos mecanismos, debido a que si se crean otras estructuras con diferentes elementos harán desaparecer la obligación de informar, haciendo estéril todo el esfuerzo de las autoridades tributarias.

## 2.1. La interrelación entre la planificación fiscal agresiva y la economía de opción

Por ello, en este punto y una vez analizada la indefinición del concepto, cabe hacer referencia a la estrecha relación que guarda la economía de opción con el término de la

<sup>17</sup> Alude aquí a dos extremos, con los cuales coincido. En primer lugar la incertidumbre de la aplicación del *Principal Purpose Test* (PPT) señalándolo como inadecuado, y sugiriendo la aplicación de una regla de mínimos, para evitar la obligación de comunicación en casos de operaciones de poca o escasa trascendencia tributaria. En segundo lugar, el mero disfrute de una ventaja fiscal basado en las asimetrías de los diferentes sistemas tributarios no presupone por sí sola la existencia de una PFA, por ello ha de emprenderse una correcta definición de los marcadores genéricos de declaración así como del concepto como tal.



planificación fiscal. Si bien se trata de conceptos diferentes, algunas de sus finalidades, principalmente la de conseguir un ahorro fiscal, coinciden. Así lo destaca Ruiz Toledano (1998, p. 27) quien argumenta que referirse a la economía de opción no es correcto, sino que debe emplearse el término planificación fiscal.

No obstante, este último inciso debe matizarse. A mi entender el término «planificación fiscal» es un concepto que abarca un ámbito de actuación más amplio, al incluir cualquier decisión del contribuyente que suponga no únicamente una minoración de sus obligaciones de liquidación, sino también formales o materiales, de cumplimentación, así como en otros ámbitos que no forman parte propiamente de la rama fiscal. En contraposición, la economía de opción se ciñe más a un criterio economicista y que encuentra su plena implicación en el derecho fiscal.

La economía de opción, tal y como la define Larraz (1952, pp. 61-62), son las conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la ley y se procura un ahorro tributario. Pont Clemente (2006, p. 14) añade que este concepto es «la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociales fiscalmente menos onerosas»<sup>18</sup>.

Para el Tribunal Supremo (TS) (Sentencia del TS 1336/2002, de 15 de julio, Sala de lo Penal, rec. núm. 2313/2000 –NFJ012842–)<sup>19</sup>,

la llamada economía de opción solo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.

Ahora bien, parece que el TS ha ido restringiendo el ámbito de aplicación de la economía de opción, pues como precisa en su Sentencia 4147/2011, de 30 de mayo (rec. núm. 1061/2007 –NFJ043872–), «el motivo económico válido se convierte en test para la apreciación de la economía de opción». Esto es, ciñe la aplicación de la economía de opción a que esta obedezca a motivos económicos válidos, ampliando el ámbito de actuación de este principio.

<sup>18</sup> Por su parte, Rosembuj Erujimovich (1994, p. 53) entiende que en el ámbito de la economía de opción el sujeto no está vinculado por normas imperativas, sino que es perfectamente libre.

<sup>19</sup> En idéntico sentido se pronuncia la Sala de lo Contencioso-Administrativo acogiendo el criterio de la Sala de lo Penal en las Sentencias 354/2010, de 27 de enero (rec. núm. 5670/2004), o 6618/2012, de 20 de septiembre (rec. núm. 6231/2009 –NFJ049183–), entre otras.

Como sabemos, los motivos económicos válidos son un concepto jurídico indeterminado que proviene del derecho anglosajón y tiene una gran interrelación con la interpretación económica de las normas. Esta interpretación contraviene el artículo 12 de la LGT, ya que este remite al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (CC) lo cual significa un rechazo formal a cualquier criterio de interpretación económica como apuntan Alonso González, Casanellas Chuecos y Tovillas Morán (2013, p. 56).

Al no existir en el ordenamiento nacional una definición del concepto PFA y ser el artículo 15 de la LGT el que lo regula, esto supone una gran indefinición que genera inseguridad jurídica como indica Villar Ezcurra (2004, p. 111).

Coincidimos aquí con la opinión de Falcón y Tella (2012, p. 11) quien concluye que «[p]arece, por tanto, que solo existe economía de opción cuando la alternativa negociada elegida se apoya en motivos distintos del ahorro fiscal» para a continuación exponer la opinión de Larraz (citado en Falcón y Tella, 2012) quien defendía una interpretación principialista de las normas tributarias, pero al mismo tiempo afirmaba el derecho del contribuyente que actúa buscando un ahorro fiscal a que se le aplique la norma vigente, sin que Hacienda pueda imponer «otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto».

No olvidemos que la economía de opción engarza directamente con la autonomía de la voluntad y libertad de contratación regulada en el artículo 1.255 del CC. Así lo apuntaba Alonso González (2006, p. 29) al mencionar que:

la pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario.

En este punto, resulta interesante traer a colación la alusión de Rozas Valdés (2016, p. 12) a un famoso pronunciamiento del TS norteamericano<sup>20</sup>, donde ya se afirmaba que «no existe un deber patriótico de satisfacer cuantos más impuestos sea posible, sino única y exclusivamente los que de conformidad con la ley resulten exigibles». En idéntico sentido, García Novoa (2015, p. 76) alude a que «el contribuyente solo debe el tributo correspondiente al hecho imponible que haya realizado».

<sup>20</sup> Ese pronunciamiento es el caso *Gregory v Helvering* 293 US 465 de 1935 el cual reconoce «the legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted». También *vid.* as. *Duke of Westminster* (1936, AC 1) que constituye el origen de toda una línea argumental, y experimenta un giro copernicano en *Ramsay* (1982, AC 300) que después se matiza en *Barclays Mercantile* (2004, UKHL 51).

Con este análisis lo que se pretende es señalar como cada vez más se ha ido restringiendo el concepto de la economía de opción, decantándolo hacia el extremo de llegar a considerar que cualquier planificación fiscal es conducente a una evasión de impuestos. Esto tampoco supone una conclusión novedosa, pues así lo significaba ya Cros Garrido (1998, p. 492) «algunos sectores de la Administración que de forma casi generalizada vienen aplicando el principio *in dubio pro fisco*, con lo cual la interpretación más "correcta" acaba siendo la más gravosa para el contribuyente».

Por tanto, parece que con todas las medidas impulsadas por las cláusulas antiabuso y la adopción del concepto de PFA, algo tan legítimo como la articulación de la economía de opción a través de una debida planificación, actualmente se penaliza. Así, en palabras de González García (2001, p. 18), la economía de opción «es tan legítima que carece de interés tratar de precisar con mayor nitidez sus contornos jurídicos»<sup>21</sup>, aunque distinto parecer tiene la Administración, pues pone en tela de juicio casi cualquier tipo de planificación.

Así lo ha señalado también Sanz Gómez (2017, p. 138) haciendo hincapié en que con el proyecto BEPS, las Administraciones tributarias han intentado reducir el ámbito de la planificación fiscal legítima, lo cual genera tensiones interpretativas que se trasladan a la vía judicial, con el consiguiente incremento de la litigiosidad.

Es decir, cada vez más se busca que se actúe no únicamente conforme a la letra de la ley, sino también conforme al espíritu de la norma, pero como señalan Correia y Reibel (2014, p. 271), la mayor parte de la legislación fiscal persigue un fin financiero que no es otro que recaudar recursos monetarios a favor de un ente público. Dicho esto, podemos traer a colación el paradigma clásico apuntado por Cañal García (2014) que «en la relación tributaria existen dos sujetos: la Administración, que pretende maximizar la recaudación, y el contribuyente, que procura pagar lo menos posible».

El exigir actuar siempre conforme al espíritu de la ley plantea problemas tanto conceptuales, como de legalidad y seguridad jurídica, puesto que ese espíritu no es fácilmente determinable antes de realizar la operación por ser un concepto subjetivo y de difícil distinción con la norma, que, en ocasiones, tampoco es clara como apuntan Calderón Carrero y Quintas Seara (2016, p. 53).

Además, como acertadamente suscribe Marín Benítez (2013, p. 333), conviene señalar la imposibilidad de hacer un juicio ético o moral sobre el quantum del tributo que supere o trascienda la legalidad tributaria. Esto es, el importe del impuesto justo (o injusto), no es competencia de la moral sino del legislador, que es quien determina la configuración y elementos esenciales de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto. Además,

---

<sup>21</sup> Si bien, esta irrelevancia jurídica hay que matizarla como hace Pont Clemente (2006, p. 16), puesto que en la práctica supone muchos problemas doctrinales y jurisprudenciales, y hay que darle la importancia que merece, y así lo refleja en su trabajo.

conviene destacar la aseveración de Fuest *et al.* (2013, p. 20) relativa a que tanto la planificación fiscal, así como el traslado o la transferencia de beneficios, aun considerándose agresivas, no suponen violaciones de la ley, aunque entren en conflicto con el espíritu o con la pretensión de la norma.

Como precisa Delgado Pacheco (2017, p. 293), este juicio de moral subjetivo puede vulnerar el principio de seguridad jurídica, debido a la imprecisión sobre qué puede entender el juzgador como lícito o como operativa habitual de hacer negocios. Así lo tiene reconocido además el TJUE en su doctrina (Sentencias de 5 de julio de 2012, *SIAT*, C-318/10 –NFJ047556–, apartado 54, y de 3 de octubre de 2013, *Itelcar*, C-282/12 –NFJ052007–, párrafo 44) donde sostiene que las normas, especialmente cuando pueden tener consecuencias desfavorables para los contribuyentes, deben ser claras, precisas y predecibles.

Pero es que esta falta de claridad no solo hace que sea muy difícil para los contribuyentes conocer su alcance, sino también para las autoridades tributarias. Esto es, ante esta incertidumbre interpretativa y dinamismo legislativo, se hace indispensable poder prever con un cierto grado de certeza si un mecanismo cae dentro del alcance de la DAC 6 y está sujeto a la obligación de comunicación, o si por el contrario está fuera<sup>22</sup>.

Afirmación esta que se podría relacionar en el polo opuesto. Esto es, ciertos elementos de la obligación de información pueden atentar contra la ética o moral de la actividad económica, que no es otra que obtener beneficios, cuestionándose por tanto la propia ética y libertad empresarial regulada en el artículo 38 de la Constitución (CE).

Así lo apuntaba Alonso González (2006, p. 29):

la pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario.

Suscribimos estas palabras, pues existe el ahorro fiscal legítimo el cual no es contrario a ninguna normativa.

<sup>22</sup> Así se pronuncia el abogado general Yves Bot en los párrafos 175 y ss. de sus conclusiones al caso C-182/08, de 17 de septiembre de 2009, as. *Glaxo Wellcome*, señalando que la inconcreción no puede ser resuelta por los Estados miembros, pues no es a estos a quienes incumbe establecer presunciones irrefutables de abuso. Esto es trasladable a la PFA, pues los Estados no pueden establecer por ellos mismos una definición o unas señas distintivas claras, ya que eso produciría una gran disparidad entre la legislación de los diferentes Estados miembros, conduciéndonos a una falta de armonización total y propiciando el tratar de acogerse a la normativa de los Estados más laxos, lo cual conllevaría una gran inseguridad jurídica.

Lamoca Pérez (2020, p. 28) se hace una pregunta, ¿buscar esos «acomodos fiscales» resulta ilegítimo o ilegal?, para a continuación responderla oportunamente precisando que: «[s]olo en tanto en cuanto no se cumpliera la normativa, la operación sí que se calificaría de ilegal. Pero si no se conculca la ley, el ejercicio de esa economía de opción, nunca resultará ilegítima». En idéntico sentido García Novoa (2015, p. 176) se refiere a que «toda planificación en la medida en que no constituya vulneración directa de la norma es legal. Y en la medida en que no constituye elusión es lícita».

Sin duda la implantación de la obligación de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva afecta a cualquier tipo de planificación, sea agresiva o no, y por consiguiente a la economía de opción como acertadamente observó Lampreave Márquez (2018), al afectar a todo tipo de planificación, la lícita y la ilícita.

No podemos dejar de hacer referencia en este momento al concepto de contribución justa o *fair share of taxes* (término usado por la doctrina anglosajona). Esta idea ha sido muy debatida por la doctrina a raíz de asuntos como Apple o Starbucks, sobre todo por la presión social y mediática ejercida sobre las grandes multinacionales. Pero como indican Barrenechea Elorrieta y Monreal Lasheras (2020, p. 98):

nuestro sistema jurídico descansa precisamente en que la legislación aplicable define la parte justa de contribución tributaria que corresponde a cada contribuyente y no la apreciación individual sobre si los impuestos que corresponda liquidar alcanzan el ideal de justicia tributaria que cada uno puedan tener.

Este concepto de contribución justa es propiciado por la presión de los medios de comunicación, y la doctrina lo considera como una consecuencia de la aplicación ética o moral de la ley. Se viene señalando que esta manera de entender la ley conforme a la ética entronca con el cumplimiento cooperativo, pues se nutre de la fluidez del intercambio de información contribuyente-Administración.

Si bien es cierto que para avanzar hacia una relación cooperativa, es necesario facilitar datos e información a la Administración por parte del contribuyente, no es menos cierto que la Administración ha de facilitar mecanismos que informen y den asistencia al contribuyente para poder cumplir voluntariamente. No puede caer todo el peso sobre los ciudadanos a los cuales se les impone cada vez mayores obligaciones formales, en ocasiones desdibujadas, para las cuales se han de trazar unas directrices más claras<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Se expone a raíz del concepto aquí debatido, el cual debería definirse en línea con lo que han hecho otros países de nuestro entorno para crear mayor seguridad jurídica, pero es extrapolable a cualquier ámbito de las relaciones ciudadano-Administración. Esto es, se deben ofrecer facilidades al cumplimiento, como herramientas de información y asistencia que compensen el esfuerzo de las numerosas obligaciones formales basándose en el principio de buena administración para lograr el común entendimiento y la disposición al cumplimiento del obligado tributario.

### 3. Imprecisiones

#### 3.1. Retroactividad

La disposición transitoria única de la Ley 10/2020, encargada de regular el régimen transitorio, estipula que deberán declararse los mecanismos en los que su primera fase de ejecución se haya realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020. Es decir, impone declarar obligaciones nacidas con carácter previo a la entrada en vigor de la ley, lo cual desde la perspectiva del derecho constitucional supone una retroactividad propia o de grado máximo originando gran inseguridad jurídica.

Por tanto, la DAC 6 impone obligaciones a situaciones que posiblemente ya están consolidadas, lo que podría conllevar que, cuando se realizó la operación, no se tenía conocimiento de dicha obligación de declarar. En este sentido, tal y como señala Rodríguez Márquez (2018, p. 81), hasta el momento de transposición de la directiva, los intermediarios y contribuyentes desconocían extremos importantes de las obligaciones a declarar en ese periodo transitorio, tales como el alcance del secreto profesional o de las señas distintivas.

Aunque en general las normas tributarias no tienen efecto retroactivo, la doctrina del TC tiene reconocido que no hay un principio general que la prohíba. Por ello, el legislador tiene un amplio margen para aplicar la retroactividad siempre que no colisione con principios constitucionales como el de seguridad jurídica. Según la redacción del artículo 10 de la LGT las normas tributarias no tienen efecto retroactivo «salvo que se disponga lo contrario». Ahora bien, esto ha de ponerse en relación con el artículo 9.3 de la CE que determina que «[l]os límites a la retroactividad están vinculados a la retroactividad *in peius*, esto es, si perjudican al contribuyente», sirviendo este inciso como cortapisa a la cláusula tipo salvo disposición en contra.

Así, la Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), señala que tampoco «existe una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva», y posteriormente la Sentencia del TC 102/2015, de 26 de mayo (NCJ060026), reconoce que tampoco hay ningún principio general que prohíba las normas retroactivas en nuestro ordenamiento.

Por ello, el «legislador dispone así de un amplio margen de discrecionalidad política para establecer normas tributarias retroactivas» (Sentencia del TC 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–) porque «mantener la imposibilidad de toda retroactividad para las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal» (Sentencia del TC 173/1996, de 31 de octubre –NFJ004656–).

Ahora bien, un límite fijado por el TC es si la retroactividad «entra en colisión con otros principios consagrados en la Constitución» (Sentencia 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–), como el de seguridad jurídica, el cual «[p]rotege la confianza de los ciudadanos, que ajustan

su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (Sentencias 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623– y 150/1990, de 4 de octubre –NFJ004014–).

En este sentido, como se ha indicado con anterioridad, la DAC 6 obliga a declarar mecanismos en los que su primera fase de ejecución se haya ya puesto en marcha en el pasado (2018) a pesar de transponerse al ordenamiento jurídico español en 2020 y, además, da un tiempo muy reducido para hacerlo. Esta cuestión no es baladí, y por ello hay que examinar el grado de retroactividad de la norma y sus circunstancias específicas (Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–)<sup>24</sup>.

A mi entender, con la transposición de la DAC 6 y la extensión de la comunicación a situaciones anteriores a su transposición (que, por tanto, pueden estar plenamente consolidadas), se incurriría en retroactividad de grado máximo. No olvidemos que este grado de retroacción solo puede estar motivada por exigencias cualificadas de interés general, las cuales podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica.

En el presente caso, aunque es identificable el interés general, que abarca la lucha contra el fraude fiscal, se podría haber optado por otorgar a la norma retroactividad impropia o de grado medio, o bien sencillamente imponer la obligación a situaciones a partir de la transposición para no generar así una desproporcionalidad en la recopilación y entrega de información para cumplir con la obligación, pues no todo vale en la lucha contra el fraude fiscal.

Tal y como señala Moreno González (2016, p. 122), las invocaciones genéricas a la crisis financiera (en nuestro caso sería al fraude fiscal) no permite «tener por justificado cualquier grado de retroactividad por el mero hecho de que este pueda facilitar que se atajen economías de opción». La autora incide en que la lucha contra prácticas elusivas de impuestos, por mucho que persiga la finalidad de una mayor justicia tributaria (que es un mandato constitucional) «ello no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios».

Por ello las Sentencias del TC 126/1987, de 16 de julio (NFJ000307), FJ 11, y 116/2009, de 18 de mayo (NCJ049593), FJ 3, exigen:

la protección de la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razo-

---

<sup>24</sup> No se va a hacer un estudio en profundidad de la retroactividad, pero hay que diferenciar entre grado máximo y grado medio. Mientras que la primera afecta a situaciones anteriores a la propia ley y ya consumadas, que a mi parecer es la que entra en juego aquí; la segunda tiene efectos sobre situaciones aún no concluidas.

nablemente previsible, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad.

Además, y en relación con la retroactividad, considero imprecisa la mera alusión al concepto «primera fase» como hecho generador de la obligación de revelar mecanismos. Sobrevolando brevemente el concepto, se considera que está en la primera fase cuando su puesta en marcha genera algún efecto jurídico o económico.

Esta cuestión hace volver a un problema apuntado con anterioridad en el epígrafe 2 relativo a que sucede en casos en que, por ejemplo, se emitió un dictamen en el periodo transitorio y que es posteriormente utilizado por el contribuyente en otras operaciones. El hecho de subsumir la obligación de comunicar retroactivamente a la generación de algún efecto jurídico puede alargar *sine die* esa obligación, con la desprotección que eso conlleva, extremo que debería haberse regulado en la norma de transposición, y que no se ha hecho. Es decir, conforme a los requisitos de ese momento no se tenían que declarar, pero claro, el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, regula una serie de conceptos que habrán de tenerse en cuenta para que nazca la obligación, y quizás si se hubiesen conocido, quizás no se habría hecho esa operación o se habría realizado bajo otros parámetros<sup>25</sup>.

Por tanto, opino al respecto que imponer estas obligaciones de comunicación con un alcance tan amplio de retroactividad, con el duro mecanismo sancionador que conlleva, me hace inclinarme hacia la postura señalada por Moreno González (2016, p. 123) la cual supone desconocer abiertamente un valor central del ordenamiento jurídico como es el principio de confianza legítima, corolario del principio de seguridad jurídica.

## 3.2. Transparencia

Tras el análisis de los diferentes sistemas comparados que han venido utilizando estos métodos de revelación de los mecanismos de planificación fiscal como obligaciones de comunicación impuestas, puede concluirse que todos ellos tienen un elemento común, que es la transparencia.

---

<sup>25</sup> Una reciente Sentencia del TJUE de 25 de enero de 2022, *VYSOČINA WIND a.s. contra Česká republika- Ministerstvo životního prostředí*, C-181/20 (NFJ085017), ha declarado que las normas que incidan retroactivamente sobre situaciones consolidadas antes de su entrada en vigor contravienen el principio de irretroactividad, pero, en cambio, aquellas que incidan sobre efectos futuros de situaciones surgidas con anterioridad, no lo son. Desde mi punto de vista, y sin entrar a valorar el fondo de la cuestión, este pronunciamiento genera una clara situación de inseguridad jurídica y pone en entredicho principios como el de buena fe y confianza legítima que debe ofrecer todo poder público (art. 3 (1) e) Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).



En los últimos años y en aras de implementar una relación más cooperativa entre la Administración y el contribuyente, se ha venido defendiendo que la transparencia es uno de los pilares para mejorar esta relación.

Hay que señalar que, a pesar de venderse la transparencia como un producto para ese fin, lo cierto es que esta ha versado únicamente mediante la imposición al contribuyente de más obligaciones de información. En este sentido, como señala Tsoukas (1997), la información proporcionada a través de los diferentes proyectos de transparencia no es neutral, puesto que se produce con un propósito y la elección de información mostrará dicho propósito.

Debemos detenernos por ello en el papel que juega la transparencia en el ámbito de la PFA, pues si bien es cierto que las intenciones aparentemente son muy buenas y acompañadas de unas justificaciones muy bien redactadas, hay que analizar los efectos potenciales que puede llegar a tener la transparencia, los cuales también pueden ser perniciosos.

Esto es, tal y como señala el inicio del preámbulo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno «[l]a transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política». De ello se desprende, por tanto, que, cualquier iniciativa legislativa debe ajustarse a estos principios y la actuación de la Administración debe acomodarse al artículo 103.1 de la CE, el cual señala que esta «sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

A estos efectos, me parece especialmente relevante traer a colación una frase del preámbulo de esta ley que reza «cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan [...] o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones». Esto es, en el ámbito de la comunicación de estos mecanismos, hay una gran intromisión en la esfera privada de los contribuyentes, quienes están obligados a revelar estos mecanismos, no olvidemos bajo riesgo de sanción por no hacerlo, y qué menos que exigir claridad acerca de qué tipo de mecanismos se han de comunicar, así como el criterio de la Administración.

Es necesario remarcar que el mandato del artículo 9.3 de la CE es hacia los contribuyentes, que son los obligados, y para ello han de tener un total conocimiento del contenido de las normas y posibles interpretaciones para así poder acomodar su conducta a dicha exigencia conforme a sus derechos y obligaciones<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Con esto, a lo que vengo a referirme es a que, si se considera por parte de la Administración que ese mecanismo es potencialmente agresivo, se abrirá el correspondiente procedimiento de gestión o inspección, según corresponda, para examinar sus efectos, el cual vendrá acompañado casi con total certeza, de un procedimiento sancionador, ya sea por simulación o conflicto en la aplicación de la norma donde incurran los elementos típicos de la infracción, que vendrán amparados por esos motivos de la potencial evasión, lo que puede asemejarse a una autoinculpación. Es decir, se produce una especie de régimen

Esto es, como señala Huelin Martínez de Velasco (2021) con la justificación constitucional del objetivo del artículo 31.1 de la CE (establecimiento de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad), los órganos de la Administración tienen atribuidas potestades y facultades exorbitantes que les legitiman para inmiscuirse en las entrañas del patrimonio jurídico de los ciudadanos, quienes, además, están positivamente obligados a prestarles colaboración (arts. 93.1 y 142.3 LGT), bajo amenaza de sanción ex artículo 203 de la LGT.

El autor llega a una conclusión que cae por su propio peso y con la que estamos totalmente de acuerdo, al señalar que cuanto mayor sea la capacidad de penetración del poder público en la esfera jurídica de los ciudadanos, más transparente debe presentarse (el poder público) ante la sociedad. Esta debería ser la consecuencia lógica en cualquier Administración de un Estado de Derecho.

A raíz de esta conclusión, se puede colegir otra. Según mi punto de vista, si lo que se busca es establecer un sistema cooperativo<sup>27</sup> basado en la confianza (contribuyente-Administración), es ineficaz que únicamente se establezcan obligaciones a los contribuyentes. Es decir, el camino para fomentar las relaciones colaborativas es de doble sentido, esto es, si el contribuyente da cierta información, a cambio va a querer, y es legítimo que así lo exija, que la Administración haga público su criterio, o como mínimo que informe del mismo, garantizando así la seguridad jurídica.

Como precisan Hansen *et al.* (2015, p. 20), aunque la transparencia puede lograr nobles objetivos, no obstante, puede producir efectos secundarios no deseados, incluyendo entre ellos incertidumbre y sospecha.

En el ámbito de la PFA, donde no hay una concepción clara sobre lo que hay que comunicar, la ley ejerce su *vis expansiva* para que se notifiquen cuantos más mecanismos mejor y esto puede generar inconvenientes al poder llevar a una sobreinformación o saturación de información, así como una posible duplicidad informativa al imponerse la obligación de declaración al intermediario o bien al propio obligado<sup>28</sup>.

---

de sanción paralelo que afecta al mismo elemento, esto es, no sancionará la falta de comunicación, pues se ha comunicado, sino que tratará de sancionar el mecanismo junto con sus elementos como tal, basando la culpabilidad en intencionalidad de defraudar del mecanismo, con el consiguiente perjuicio económico para el fisco.

<sup>27</sup> La RAE define el verbo «cooperar» como «[o]brar juntamente con otro u otros para la consecución de un fin común».

<sup>28</sup> Estos potenciales efectos negativos podrían relajarse si se estableciera un sistema más tasado de los mecanismos sobre los que hay que informar, definiendo adecuadamente todos los elementos, para evitar así una saturación de información que haría inviable separar la información intrascendente de la que realmente tiene relevancia, haciendo ineficiente todo el sistema al imposibilitar el examen de toda la información en poder de la Administración.

Así lo señala McBarnett (1991) quien expresa que un exceso de transparencia puede conllevar a detalles abrumadores o excesivos, lo cual oscurece los objetivos de las actividades tendentes a evitar la planificación fiscal potencialmente agresiva. En línea con esto, Stohl *et al.* (2016, p. 33) llaman a este fenómeno «opacidad inadvertida», que consiste en que la tan perseguida viabilidad produce cantidades tan grandes de información que partes importantes de esa información se ocultan inadvertidamente en detrimento de información importante.

Por ello, de este análisis se deduce que han de imponerse unos criterios más tasados para evitar la comunicación innecesaria de ciertos mecanismos, que bien por su cuantía, por los efectos fiscales que tiene o por cualquier otro motivo puede generar una desmesurada comunicación de mecanismos que conlleve una carga de trabajo excesiva que haga quimérico el análisis detallado de la información. Por tanto, esto nos lleva a cuestionar si el exigir una mayor transparencia o un mayor suministro de información equivale a mayor eficacia, pues en palabras de Tsoukas (1997) más información puede conducir a una menor comprensión.

En el ámbito tributario se cuestionan la eficacia de la transparencia doctrina tan autorizada como Oats y Tuck (2019, p. 573), quienes señalan que se trata de un concepto multidimensional, complejo y que no siempre conduce a soluciones claras y ordenadas. En sentido similar Ananny y Crawford (2016, p. 6), pero yendo un paso más allá al señalar que la transparencia puede hacer mucho daño, y que, si no se implementa con cuidado, puede inhibir una relación honesta.

Forstater (2017, p. 569) centrando su análisis en la transparencia fiscal, denota que, si bien hay un amplio consenso en que las compañías no deben realizar prácticas elusivas, hay muy poca claridad en el debate sobre lo que significa y su alcance. Hace además una precisión muy acertada y que es trasladable a la PFA, pues afirma que los datos por sí solos pueden no resolver el problema. Es decir, hay que dar sentido y coherencia a los datos obtenidos, no únicamente exigir comunicar para acumular la mayor información posible, sino hacerlo con una finalidad clara.

En la misma línea se posicionan Gribnau y Jallai (2018, p. 15) al precisar que el acceso como tal a los datos no garantiza la comprensión, además de que no debe darse por sentado que las personas utilizarán la información para tomar decisiones y juicios racionales. Por su parte Freedman (2018) aboga por vincular transparencia y confianza, señalando que, si aumenta la transparencia, pero no la confianza justificada en las instituciones, no se cumplirán los objetivos perseguidos por la transparencia.

Haciendo nuestra la conclusión de Oats y Tuck (2019, p. 573), la transparencia sin discernimiento o comprensión puede no ser una herramienta eficaz. Esto es, imponer una obligación que implica suministro de información sin tener claros los límites de la norma, puede no ser efectivo para la finalidad por la cual inicialmente se propuso.

Junto a todo lo expuesto y con especial énfasis en el exceso de información, adquiere relevancia un aspecto ya anunciado que es la idoneidad de establecer un umbral mínimo para declarar, como hacen otros países. En ese punto, y coincidiendo con Cubiles Sánchez-Pobre (2017, p. 897), de lo que se trata es de lograr un equilibrio entre los beneficios y costes de la obligación impuesta, careciendo de sentido la obligación de comunicar o deber de informar si económicamente no alcanza una relevancia suficiente.

Asimismo, como acertadamente señala Baker (2015, p. 89) para crear el equilibrio relevante, las reglas deben elaborarse de tal manera que se dirijan solo a esquemas que verdaderamente supongan una PFA.

### 3.3. Secreto profesional

Como se puede ver, la implantación de este sistema de obligación de comunicación no deja de ser conflictivo, tanto por la inseguridad jurídica que crea como por el exceso de obligaciones formales que puede generar traer consigo una sobreinformación que haga decaer la finalidad inicial. Pero es que, además, otra consecuencia es la interrelación de dicha obligación con el secreto profesional<sup>29</sup>.

En el ordenamiento español el secreto profesional está regulado básicamente en los artículos 24.2 de la CE y 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). De la misma manera, se encuentra en los artículos 32, 34 y 42 del Estatuto General de la Abogacía Española y en el artículo 5 del Código Deontológico.

En su delimitación, se predica a la vez como un deber y una garantía para el adecuado ejercicio de la abogacía, reconociéndolo así desde antiguo el TS para quien «constituye la piedra angular del ejercicio de la abogacía»<sup>30</sup>.

En relación con este deber, como ya defendía el autor sudafricano Zeffertt (1988, p. 248), los documentos facilitados a los asesores con el fin de obtener asesoramiento legal son confidenciales y están protegidos contra la incautación por parte de las autoridades. Además, continúa asegurando que para el abogado es imposible asesorar adecuadamente

<sup>29</sup> Aquí se añade un punto más a la problemática, y es que al no existir una definición a nivel europeo del concepto «secreto profesional», cada país elabora la suya, lo cual genera una falta de armonización que conlleva la existencia de lagunas normativas para la obligación de declarar, pues se generan desigualdades en función de la definición que le dé cada país. Existiendo por ello disparidad de criterios sobre cuándo se debe declarar.

<sup>30</sup> En este sentido *vid.* las Sentencias del TS (Sala 3.ª, de lo Contencioso-Administrativo) 3142/1999, de 10 de mayo, o 1431/2003, de 3 de marzo, entre otras.

al cliente a no ser que esté seguro de que este no le oculta nada, pero tal certeza es difícil obtenerla si el cliente cree o sabe que sus asesores pueden verse obligados a revelar toda la información y documentación.

Cabe traer a colación una sentencia del TJUE y otra del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) que se pronuncian sobre el alcance del secreto profesional en referencia a la normativa del blanqueo de capitales. Ambas se pronuncian en un sentido similar, indicando que el secreto profesional únicamente entra en juego cuando se realizan tareas propias de la defensa y asesoramiento jurídico. Esto puede entrar en conflicto con la amplia definición del concepto intermediario que realiza la DAC 6, puesto que, si aplicamos esta jurisprudencia, el secreto profesional entraría únicamente cuando hay un procedimiento judicial en curso *stricto sensu*<sup>31</sup> (Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros contra Conseil des ministres*, C-305/05 –NCJ040529–, y Sentencia del TEDH de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*).

Todo parece apuntar a que próximamente habrá una respuesta del TJUE sobre este extremo, pues el 21 de diciembre de 2020 el Tribunal Constitucional belga (*Grondwettelijke Hof*) planteó petición de decisión prejudicial acerca del alcance del secreto profesional sobre la normativa de transposición belga de la DAC 6 (C-694/20)<sup>32</sup>. Aparecen, entre otras cuestiones, la compatibilidad de la Directiva 2018/822 con los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea relativos al derecho al respeto de la vida privada y a un proceso equitativo. Sin duda alguna, este no será el último conflicto que se plantee en este ámbito, debido a que el deber de secreto profesional es un derecho constitucional del cliente, necesario para obtener la tutela judicial efectiva y un efectivo derecho de defensa<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> El párrafo 32 de la Sentencia del TJUE de 26 de junio de 2007, C-305/05 (NCJ040529), señala que:

[e]l abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando este, por tanto, privado de los derechos que le confiere el artículo 6 del CEDH, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquel estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento.

<sup>32</sup> Como sabemos, el Auto del TS de 28 de junio de 2021 (rec. núm. 170/2021 –NFJ082958–) rechazó suspender cautelarmente la aplicación del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el RGAT, puesto que la regulación no parece vulnerar el secreto profesional de los abogados y por declararse incompetente. Concluye además que el secreto profesional no puede ser evaluado caso por caso por la Administración, y que sea esta la que pueda valorar o dirimir el alcance y contenido del derecho al secreto profesional, como excepción al deber de información, guardando interrelación con la tutela judicial efectiva.

<sup>33</sup> Debemos señalar aquí además los posibles pronunciamientos de los Tribunales Constitucionales nacionales que reciban cuestiones acerca del alcance del secreto profesional y su compatibilidad con la directiva.

A mi entender, hay que poner en relación el secreto profesional con la definición que realiza el artículo 542.1 de la LOPJ<sup>34</sup> de la profesión de abogado, ya que, por ejemplo, en un procedimiento inspector seguido ante Hacienda, el secreto profesional no estaría garantizado si atendemos a esa jurisprudencia europea.

Sin embargo, el TC en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (NFJ000067), en su fundamento de derecho décimo, en relación con el ámbito de aplicación del secreto profesional en un procedimiento inspector señaló que:

[l]a cuestión podría suscitarse si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Solo entonces podría, y debería, negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional.

Por su parte, la Sentencia del TS 5964/1996, de 30 de octubre (rec. núm. 6269/1991 –NFJ005372–), en el fundamento de derecho quinto, establece que «lo que no puede indagar ni conocer la Inspección de Hacienda, es la cuestión jurídica sobre la que se pide el asesoramiento o el dictamen, o las pretensiones inherentes a la demanda en juicio». Aquí se vuelve a suscitar la cuestión ya planteada relativa a las valoraciones jurídicas (Martín-Abril Calvo, 2018, p. 96), puesto que los dictámenes también abarcan datos concernientes al secreto profesional, para los que el autor señala, con quien coincidimos, que están fuera del ámbito de aplicación de la directiva.

A mi parecer, y en sintonía con Rodríguez Márquez (2018, p. 43), la solución que adopta la directiva relativa a que es cada Estado miembro el que tiene que acometer la labor de definición y alcance del secreto profesional no es la más adecuada, ya que esto puede provocar que algunos países regulen de forma muy amplia el secreto profesional, convirtiéndose en puertos seguros donde realizar esa labor. Esto conlleva una gran inseguridad jurídica, puesto que la directiva es una norma armonizadora, y no realiza esa labor al acometer la definición de este concepto.

Ante esta diversidad normativa Muñoz Pérez (2021, p. 186) apunta que los que planteen una regulación más protectora del secreto profesional recibirá de forma preferente a

<sup>34</sup> Este precepto indica que «[c]orresponde en exclusiva la denominación y función de abogado al licenciado en Derecho que ejerza profesionalmente la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico». Especial énfasis debe hacerse en el inciso final relativo a toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico, ya que la profesión abarca mucho más que el mero proceso judicial, y más el ámbito del derecho fiscal que tiene un alcance tan amplio. Esto hace aparecer la necesidad de acometer una regulación específica de la profesión de asesor fiscal, que, entre otros temas, abarque el concepto de secreto profesional.

unos clientes, naciendo así una nueva modalidad de elección de ley más favorable, el *adviser shopping*.

Por ello, esa falta de armonización puede generar en cierto modo una discriminación indirecta, articulada por una diferencia de trato<sup>35</sup>, ya que desde una perspectiva equitativa, definición única del concepto, sería una herramienta útil para establecer la igualdad de oportunidades y reducir el desplazamiento interesado a ciertos países más proteccionistas para realizar estas operaciones.

### 3.4. Propuesta de inclusión de sanción de riesgo reputacional

En mi opinión, la transposición de la DAC 6 y sus obligaciones generan dudas en lo relativo a su ámbito sancionador. Es decir, se emplaza a los Estados miembros a regular sanciones relativas a la no información sobre estos mecanismos, cuando el concepto no está definido y las señas distintivas son imprecisas.

En líneas generales, la DAC 6 establece únicamente en el considerando 15 que las sanciones «deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias», y en el artículo 25 bis que estas «serán eficaces, proporcionadas y disuasorias», debiendo concurrir en las sanciones esos elementos finalistas.

Tal y como señala Pérez Royo (2019, p. 454), dado que para que la conducta en fraude de ley sea sancionable se requiere la previa publicación del criterio de la Comisión. Lo que se castiga es «la desobediencia, la contumacia en el error: la puesta en práctica de un esquema de PFA de nuevo cuño, de última generación, no ensayado con anterioridad, aun cuando sea sometido a expediente de conflicto y declarado no admisible, no quedaría sujeto a sanción».

En este caso, no hay un criterio claro de qué mecanismos se consideran agresivos o no, pues como indican Freedman *et al.* (2009, p. 75) la Administración y los contribuyentes pueden tener diferentes visiones de cuál es el nivel de riesgo aceptable o de qué es PFA y qué planificación legítima.

En este sentido Lamoca Pérez (2020, p. 1) identifica que en muchas situaciones esa «potencial agresividad fiscal» no es otra cosa que un posicionamiento «defensivo», una

---

<sup>35</sup> Refiriéndonos a esta como la condición que deriva de una disposición que contenga una regulación aparentemente neutra, pero que coloque en situación de desventaja a unos países frente a otros por el efecto señalado por la ley. Así, la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, anteriormente citada, señala en relación con el modelo 720 (párrafo 19) que esa obligación de informar establece una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos.

economía de opción, que el propio ordenamiento jurídico-tributario posibilita, cuando no indirectamente impulsa, merced a su descoordinación y desarmonización. En parecidos términos, para Sánchez Huete (2020, p. 54) no podrá ser reprobado el comportamiento del obligado cuando la calificación suponga un estado de cosas no imputable, como es la ausencia de una adecuada armonización de los ordenamientos nacionales generadora de errores y distorsiones.

A mi entender, lo señalado por Sánchez Huete es extensible a los efectos sancionadores, pues según el punto de vista del operador del mecanismo, este puede no considerarlo como agresivo, y por consiguiente no comunicarlo, pero desde la Administración puede entenderse que sí lo es. Este supuesto acarreará una sanción por disparidad de criterio<sup>36</sup> que puede ser perfectamente una interpretación razonable de la norma que excluiría cualquier tipo de sanción bajo el paraguas del artículo 179.2 d) de la LGT.

Por ello, si realmente el objetivo que se busca con las sanciones es disuasorio (y no recaudador), en este ámbito parece que el riesgo reputacional es un aspecto muy a tener en cuenta. Este parecer se generaliza tras el caso Enron, puesto que los efectos de sanciones pecuniarias, quizás a las empresas pequeñas les supone una gran cortapisa a la hora de planificar, pero a las multinacionales, que son quienes realmente emplean métodos de planificación fiscal internacional que pueden ser sancionados, el efecto pecuniario es ínfimo.

Esto quiere decir que mediante el principal mecanismo de coerción que es la sanción pecuniaria, no se consigue el pretendido efecto disuasorio para evitar las PFA, pues dichas empresas asumen el riesgo tanto monetario como de acudir a los tribunales por discrepancias tributarias, pues lo ven como un coste más a la hora hacer negocios (Mulligan y Oats, 2009, p. 687).

Con gran acierto Mulligan y Oats (2009, p. 690) concluyen que las grandes empresas seguirán haciendo planificación fiscal al poder costear de largos procesos primeramente administrativos y posteriormente judiciales.

Del análisis de los diferentes sistemas normativos y del régimen sancionador obrante en España, el cual únicamente prevé sanciones monetarias, si realmente la finalidad de la sanción es disuadir la utilización de este tipo de planificaciones, queda demostrado que un

---

<sup>36</sup> Además de la sanción establecida por la no comunicación, se impondría la sanción por disparidad de criterio, al considerar que no existe esa obligación de comunicar. Esto colocaría al contribuyente en una clara situación prohibida por el principio *non bis in idem*, y es que la indefinición de los mecanismos a declarar es la que provoca esa disparidad de criterios que comporta, en primer lugar, la sanción por no declaración y, posteriormente, en el caso de que se abra procedimiento de gestión o inspección, casi con total seguridad, la sanción por conducta culpable, ya que la Administración apreciará ánimo de defraudar.



castigo más duro que las sanciones pecuniarias sería el reputacional, el cual influye de manera notoria a la hora de realizar la planificación fiscal como señala Power (2004).

La disuasión pasa por, junto con las multas pecuniarias, complementarlas con el castigo de hacerlas públicas<sup>37</sup>. Ahora bien, siempre tras haber realizado un adecuado juicio de proporcionalidad en función de la gravedad del incumplimiento, pues la proporción es un requisito impuesto por la DAC 6<sup>38</sup>.

Si se decide regular este tipo de sanción que provoca un daño reputacional, se actuaría en consonancia con el Reglamento General de Protección de Datos<sup>39</sup>. Serían medidas ejemplificativas que tratarían de disuadir del incumplimiento de la normativa, pues ese daño mediático incide de manera directa en la imagen que los consumidores tienen de las empresas, que es un valor principal de la misma. Así, el riesgo reputacional o de imagen genera como resultado una publicidad adversa, con la consiguiente pérdida de confianza de los clientes, impactando negativamente en las ventas y consiguiente disminución de capacidad económica.

## 4. Conclusiones

El hecho de que se haya optado por el mecanismo de señas distintivas, sin otorgar la debida importancia a la definición del concepto, desemboca en una noción excesivamente amplia, lo que podría generar obligaciones formales de declaración desproporcionadas a los contribuyentes. Además, el hecho de no imponer un límite cuantitativo de las obligaciones de información puede dar lugar a una sobreinformación.

Esta recapitulación masiva de información provocaría que la Administración tributaria no sea capaz de realizar un análisis debido de la misma por la diversidad de operaciones recogidas en las señas distintivas.

---

<sup>37</sup> La publicidad podría realizarse con la publicación en el BOE y la difusión en los canales informativos de los medios de comunicación que provocarían que fuera conocida tanto por clientes como interesados en la empresa (como accionistas, bancos, proveedores...) viéndose manchada la imagen de la empresa.

<sup>38</sup> Especial atención merecía ya la proporcionalidad, si bien ahora tras la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, anteriormente citada, declara en su párrafo 61 y en relación con el modelo 720 que las «multas pecuniarias fijas no guarda proporción alguna con el importe de las impuestos a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT» y a continuación en el apartado 62 que «establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales».

<sup>39</sup> A primera vista, este daño reputacional puede aparentar ser de menor calado, pues su efecto no es inminente, pero sí que genera varias consecuencias potenciales, como consumidores perdidos, disminución del precio de las acciones de la compañía y subsiguiente dificultad para generar innovación por la menor entrada de inversores, etc.

Esta obligación de información supone un amplio e intenso poder de la Administración para entrometerse en la esfera privada de los contribuyentes sin ir acompañado de la necesaria transparencia de los poderes públicos que, aunque se ha aumentado, todavía no se ha conseguido el nivel buscado. A esto hay que añadir la situación de incerteza que genera la retroactividad de la obligación, al dejar huérfanas operaciones ya ejecutadas en el pasado y que no se habrían comunicado por no concurrir las circunstancias necesarias, o bien que el asesor que lo hizo ya no presta sus servicios al obligado y esta pueda desconocer la obligación, entre otras circunstancias.

El desarrollo reglamentario dicta ciertas circunstancias novedosas que pueden discernir con los requisitos concurrentes en el momento de realizar la operación, que conociéndolas se habría ejecutado de otra manera o no se habría hecho, así como dificultades de recopilación de información que puede haber sido eliminada. En síntesis, provoca una situación de inseguridad jurídica y de pérdida de confianza legítima en los poderes públicos al poder afectar a situaciones anteriores.

A mi parecer, la acción 12 de BEPS es incardinable dentro del sistema cooperativo que se persigue, pero está muy lejos de implantarse en España, y es un punto a tener en cuenta. Por ello, la obligación de comunicación debe ir acompañada de certeza para su debida cumplimentación. Si lo que se pretende es instaurar una relación cooperativa basada en la confianza y transparencia, ha de ser en doble sentido, interactuando activamente y proporcionando ambas partes información y elementos que la otra no dispone.

Implementar esta obligación acota la posibilidad de planificar fiscalmente hasta el extremo de afectar no únicamente a las estructuras calificadas como agresivas, sino también a las lícitas. Por eso, la posición del asesor fiscal se ve inmiscuida, ya que la relación de confianza con el cliente se ve afectada por la colaboración con el fisco a través de la comunicación de estos esquemas.

Este extremo se agudiza por la falta de existencia de un concepto unitario de secreto profesional, conlleva disgregación de conceptos que propicia una situación de desigualdad en función de la regulación interna más o menos proteccionista que acometa cada Estado miembro del concepto.

No olvidemos que si a esa diversidad de ordenamientos jurídicos europeos, que provocan una descoordinación, le añadimos el contexto globalizado, son inevitables las operaciones fiscales transfronterizas, y esa falta de armonización es la principal causa que propicia la planificación fiscal indebida.

Ello por dos motivos, en primer lugar, por las asimetrías entre los ordenamientos, y en segundo lugar, por la elección del país que tenga mayor protección del secreto profesional para poder hacer esas planificaciones, ya que no habrá obligación de comunicar para el intermediario. Para evitar ese fenómeno, debe concretarse una regulación y definición europeas de secreto profesional.

Además, no se puede pretender solucionar este problema únicamente obligando a los contribuyentes o a sus asesores a comunicar los esquemas que se consideren agresivos, pues lo que realmente evitaría las deslocalizaciones de empresas y atajaría esa PFA sería la armonización.

A esa regulación se debería incluir en el régimen sancionador, aparte de sanciones pecuniarias, posibles penas reputacionales en función de la intensidad del incumplimiento, y siempre una vez superado el juicio de proporcionalidad y que se intuya que dicho castigo cumple con un fin disuasorio y eficaz.

## Referencias bibliográficas

- Aguirra de Andrade, L. (2019). *A informação obrigatória de planeamento tributário e os seus limites*. (Tesis doctoral). Universidade de São Paulo. <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07082020-141506/pt-br.php>>.
- Alarcón García, E. (2016). *La obligación de información sobre activos en el extranjero*. (Tesis doctoral). <<https://www.tesisenred.net/handle/10803/403763>>.
- Alonso González, L. M. (2006). Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, núm. 374, 554, 689 y 896 de 2004). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 6, 29-52.
- Alonso González, L. M. (2019). Dos desafíos fiscales de actualidad: la obligación del asesor de «delatar» y la nueva tributación de las plataformas digitales. 17.º Congreso Tributario, Dr. Vicente Oscar Díaz. Mar del Plata (Argentina). <<https://www.consejo.org.ar/formacion-profesional/congresos-y-eventos/congreso/congresos-realizados/17-congreso-tributario>>.
- Alonso González, L. M.; Casanellas Chuecos, M. y Tovillas Morán, J. M. (2013). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. (2.ª ed.). Atelier.
- Amorós Viñals, A. (2013). La planificación fiscal agresiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 362, 23-58.
- Ananny, M. y Crawford, K. (2016). Seeing without knowing: limitations of the transparency ideal and its application to algorithmic accountability. *New Media and Society*, 20(3), 973-989.
- Baker, P. (2015). The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, 43(1), 85-90.
- Barrenechea Elorrieta, S. y Monreal Lasheras, A. (2020). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 87-104.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. (1.ª ed.). Thomson Reuters Civitas.

- Calderón Carrero, J. M., y Quintas Seara, A. (2016). Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE. *Revista Contabilidad y Tributación. CEF*, 394, 41-92.
- Cañabate Clau, D. (2015). *Los precios de transferencia en las operaciones de reestructuración empresarial*. (Tesis doctoral). <<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/96686>> (consultado el 26 de enero de 2021).
- Cañal García, F. J. (9 de septiembre de 2014). Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos. *Blog de la Revista Catalana de Dret Públic*. <<https://eapc-rcdp.blog.gencat.cat/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/>> (consultado el 25 de enero de 2021).
- Correia, F. y Reibel, R. (2014). Change of climate in taxation: Are you prepared for extended responsibilities? *European Union. European Taxation*, 54(6), 270-273.
- Cros Garrido, J. (1998). El fraude de ley en el ámbito tributario. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 14(1), 473-493.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2017). La acción 12 del Proyecto BEPS: la obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva. En C. Hoyos Jiménez (Coord.), C. García Novoa (Coord.) y J. A. Fernández Cartagena (Coord.), *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. (1.ª ed., pp. 889-902). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. (Tesis doctoral). <<https://repositorio.uam.es/handle/10486/679948>> (consultado el 30 de enero de 2021).
- Falcón y Tella, R. (2012). La doctrina de la sustancia económica y su codificación en Estados Unidos. *Quincena fiscal*, 17, 11-17.
- Forstater, M. (2017). Inditex: the limits of CBC data, and the meaning of «aggressive avoidance». *Tax Notes International*, 85, 565-569.
- Freedman, J. (2018). Restoring trust in the «fairness» of corporate taxation: increased transparency and the need for institutional reform. En S. Goslinga (Ed.), L. van der Hel-van Dijk (Ed.), P. Mascini (Ed.) y A. van Steenbergen (Ed.). *Tax and Trust: Institutions, interactions and instruments*. (1.ª ed., pp. 121-141). Eleven.
- Freedman, J.; Loomer, G. y Vella, J. (2009). Corporate tax risk and tax avoidance: new approaches. *British Tax Review*, 1, 74-116.
- Fuest, C.; Spengel, C.; Finke, K.; Heckemeyer, J. H.; Nusser, H. (2013). Profit Shifting and «Aggressive» Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. *ZEW Discussion Paper*, 13(078), 1-25.
- García-Moncó Martínez, A. y Fuster Gómez, M. (2016). Planificación fiscal internacional «posible» vs «indebida»: problemas actuales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 405, 5-54.
- García Novoa, C. (2015). *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*. (2.ª ed.). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- González García, E. (2001). *El fraude a la Ley tributaria en la jurisprudencia*. (1.ª ed.). Aranzadi.
- Gribnau, H. y Jallai, A. (2018). Sustainable tax governance and transparency. En S. Arvidsson, (Ed.). *Challenges in managing sustainable business: reporting, taxation, ethics and governance*. (1.ª ed., pp. 337-369), Palgrave Macmillan.

- Hansen, H.; Christensen, L. y Flyverbom, M. (2015). Introduction: logics of transparency in late modernity: paradoxes, mediation and governance. *European Journal of Social Theory*, 18, 117-131.
- Hasseldine, J. y Morris, G. (2018). Unacceptable behaviour and corporate responsibility. En N. Hashimzade (Ed.) y Y. Epifantseva (Ed.). *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research*. (1.ª ed., pp. 430-457). Routledge.
- Huelin Martínez de Velasco, J. (4 de marzo de 2021). Poder tributario y transparencia. *Taxlandia*. <<https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/poder-tributario-y-transparencia>> (consultado el 5 de marzo de 2021).
- Intra-European Organisation of Tax Administrations [IOTA]. (2011). *Aggressive Tax Planning. IOTA Report for Tax Administrations*. <<https://www.iota-tax.org/publication/iota-report-tax-administrations-atp-aggressive-tax-planning>>.
- Ladeira Nardelli, M. (2018) *Planejamento tributário e segurança jurídica: Estabilidade da interpretação jurídica de planejamentos tributários submetidos previamente à análise do fisco*. (Trabajo fin de máster). <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30430>>.
- Lamoca Pérez, C. (Junio 2020). Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs armonización fiscal. *Fiscal-Impuestos*. <<https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-express-2020.pdf>>.
- Lampreaue Márquez, P. (2018). El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas. *Carta tributaria*, 39.
- Larraz, J. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. (1.ª ed.). Revista de Derecho Privado.
- López Tello, J. (2019). La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 53, 89-105.
- Marín Benítez, G. (24 de enero de 2021). Prisionera de Azkabán. *FiscalBlog*. <<http://fiscalblog.es/?p=6279>> (consultado el 27 de enero de 2021).
- Martín-Abril Calvo, D. (2018). Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 69-110.
- McBarnett, D. (1991). Whiter than white collar crime: tax, fraud insurance and the management of stigma. *British Journal of Sociology*, 42(3), 323-344.
- Moreno González, S. (2016). Seguridad jurídica y retroactividad de normas tributarias: Análisis de la STC 121/2016, de 23 de junio, y sus posibles implicaciones sobre la declaración de bienes situados en el extranjero. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 405, 119-128
- Mulligan, E. y Oats, L. (2009). Tax Risk Management: Evidence from the US. *British Tax Review*, 6, 680-703.
- Muñiz Pérez, J. C. (2021). *En busca del paraíso perdido: Los paraísos fiscales hoy*. (1.ª ed.). Aranzadi.
- Oats, L. y Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? *Accounting and Business Research*, 49, 565-583.
- Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD]. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>.

- Pérez Royo, F. (2021). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. (31.ª ed.), Aranzadi.
- Piantavigna, P. (2017). Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. *World Tax Journal*, 9(1), 47-98.
- Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global. *Revista española de derecho financiero*, 170, 109-151.
- Pont Clemente, J. F. (2006). *La economía de opción*. (1.ª ed.). Marcial Pons.
- Power, M. (2004). *The Risk Management of Everything: Rethinking the politics of uncertainty*. (1.ª ed.). Demos.
- Rodríguez Márquez, J. (2018). *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. (2.ª ed.). Lefebvre.
- Rosembuj Erujimovich, T. R. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. (1.ª ed.). Marcial Pons.
- Rozas Valdés, J. A. (2016). Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva del Derecho comparado desde el sistema tributario español. *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, 6, 1-102.
- Ruiz Toledano, J. I. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. (1.ª ed.). CISS.
- Sánchez Huete, M. A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios. *Quincena fiscal*, 12, 51-72.
- Sanz Gómez, R. (2017). *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*. (1.ª ed.). Instituto de Estudios Fiscales.
- Stohl, C.; Stohl, M. y Leonardi, P. M. (2016). Managing opacity: information visibility and the paradox of transparency in the digital age. *International Journal of Communication Systems*, 10, 123-137.
- Tsoukas, H. (1997). The tyranny of the light: the temptations and the paradoxes of the information society. *Futures*, 29, 827-843.
- Villar Ezcurra, M. (2004). Los efectos en el Derecho español de la doctrina del *business purpose* y de la noción comunitaria de motivo económico válido. *Noticias de la Unión Europea*, 239, 109-119.
- Zeffertt, D. T.; Paizes, A. P. y Skeen, A. (2003). *The South African Law of Evidence*. (2.ª ed.). LexisNexis/Butterworths.

# La libertad de movimiento de capitales como límite de la lucha contra la evasión fiscal: A propósito de la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión c. España

**Jordi de Juan Casadevall**

*Doctor en Derecho, Abogado del Estado Exc.  
Socio Área Fiscal, Crowe Legal y Tributario*

**Daniel Tarroja Piera**

*Abogado, Socio Área Fiscal  
Crowe Legal y Tributario*

## Extracto

En este trabajo nos proponemos analizar la vinculación de la cláusula general de no discriminación en relación con la libertad de movimientos de capital reconocida por el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), a la luz de la dilatada jurisprudencia que emana del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Para ello, partiendo de un breve análisis de las libertades fundamentales que consagra el TFUE, tomaremos en consideración la referente a la libertad de circulación de capitales, para adentrarnos en las restricciones fiscales que suponen una vulneración de dicho principio, cuya expresión más reciente la tenemos en la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, recaída en relación con el modelo 720 y su riguroso régimen sancionador.

**Palabras clave:** discriminación fiscal; libre circulación de capitales; proporcionalidad; modelo 720.

Fecha de entrada: 03-02-2022 / Fecha de aceptación: 17-02-2022 / Fecha de revisión: 08-02-2022

**Cómo citar:** Juan Casadevall, J. de. y Tarroja Piera, D. (2022). La libertad de movimiento de capitales como límite de la lucha contra la evasión fiscal: A propósito de la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión c. España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 93-116.



# Free movement of capital as a limit in the fight against tax evasion: Regarding Judgment of the CJEU January 27th 2022, C-788/19, Commission v. Spain

Jordi de Juan Casadevall

Daniel Tarroja Piera

## Abstract

This paper is aimed to analyse the connection between the general non-discrimination clause and the free movement of capital recognised by Article 63 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), in the light of the long-standing case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU). For this purpose, starting with a brief analysis of the fundamental freedoms enshrined in the TFEU, we will take into consideration the one referring to free movement of capital, in order to analyse the tax restrictions that represent a violation of this principle, whose most recent expression can be found in the Judgment of the CJEU of January 27, 2022, case C-788/19, in relation to the Form 720 and its strict penalty regime.

**Keywords:** tax discrimination; free movement of capital; proportionality; form 720.

**Citation:** Juan Casadevall, J. de. y Tarroja Piera, D. (2022). La libertad de movimiento de capitales como límite de la lucha contra la evasión fiscal: A propósito de la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión c. España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 93-116.





## Sumario

1. Discriminación fiscal y libre circulación de capitales
2. El enfoque analítico del TJUE para detectar una discriminación fiscal/violación de libertad comunitaria
3. La libertad de circulación de capitales (art. 258 TFUE) como límite negativo a la lucha contra el fraude fiscal: la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19
  - 3.1. El origen del conflicto, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y la Ley 7/2012, de 29 de octubre
  - 3.2. Los precedentes a la Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19: la Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (*X y Passenheim-van Schoot*), la Sentencia de 5 de mayo de 2011, asunto C-267/09 (*Comisión/Portugal*) y la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (*Haley*)
  - 3.3. Las conclusiones alcanzadas por la sentencia respecto a la libertad de circulación de capitales (art. 258 TFUE) como límite negativo a la lucha contra el fraude fiscal
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## 1. Discriminación fiscal y libre circulación de capitales

La cláusula general de no discriminación tiene su formulación jurídica en el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), a cuyo tenor «en el ámbito de aplicación de los tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad». El precepto convencional abre la Parte Segunda del TFUE rubricada como «No discriminación y ciudadanía de la Unión». Estamos ante un principio general del Derecho de la Unión que, en cuanto aquí nos interesa, despliega una doble función: constituye un límite negativo a la actuación de todos los poderes públicos, estatales o comunitarios; y ejerce una función instrumental, al eliminar las discriminaciones que entorpecen o dificultan la realización efectiva y progresiva del mercado interior (García Prats, 1998, pp. 27 y ss.). Pero en este concreto ámbito material, la eficacia operativa del artículo 18 del TFUE presenta dos características adicionales. La primera de ellas es que la no discriminación fiscal se erige en el reverso negativo de la igualdad formal, en su doble manifestación de igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley. El mandato de no discriminación fiscal emplaza al legislador estatal, y a cualquier operador jurídico interno, a dispensar un trato igualitario a todos los nacionales comunitarios que se hallen en una situación jurídica comparable con los propios nacionales. Por tanto, el efecto de la no discriminación fiscal opera básicamente sobre el legislador nacional, es la conformación de la norma jurídica fiscal, la previsión del concreto supuesto de hecho al que se anuda un efecto jurídico, la que será acreedora en su caso de un reproche jurisdiccional. La técnica legislativa, y la propia política legislativa, de los Estados miembros, se ve condicionada *pro futuro* por los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Su jurisprudencia habrá de considerarse en el diseño de la norma fiscal estatal, en el establecimiento del hecho imponible, el tipo de

gravamen, los gastos deducibles, o, en general, de todos los elementos que inciden en la cuantificación de la obligación tributaria.

En segundo lugar, estamos ante una cláusula general que tiene su proyección específica en las cuatro libertades fundamentales enunciadas en los artículos 45, 49, 56 y 63 del TFUE, que funcionan como cláusulas específicas de discriminación en las que se concreta la cláusula general. La genérica interdicción de discriminación fiscal se desenvuelve en la específica tutela de las libertades fundamentales de circulación y, por ende, existe una relación de prevalencia que supone que, apreciada una vulneración de alguna de estas libertades, sea innecesario abordar el eventual incumplimiento del artículo 18 del TFUE. Según reiterada jurisprudencia, detectado el incumplimiento de una cláusula específica de discriminación, se entiende también infringido el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) (actual art. 18 TFUE)<sup>1</sup>, sin perjuicio de que la exclusión no funcione a la inversa, es decir, que, constatada la compatibilidad comunitaria de la disposición controvertida, se entre en el análisis de un eventual incumplimiento de las cláusulas generales<sup>2</sup>.

Esta prelación unidireccional a favor de la regla específica obliga a concentrar nuestro estudio en la jurisprudencia recaída en torno a la libertad de movimiento de capitales, pero sin abdicar de nuestra posición analítica inicial, que ahora nos exige estudiar la igualdad formal, y la interdicción de la discriminación fiscal, desde la perspectiva de los derechos/libertades fundamentales reconocidos en el ordenamiento primario como elemento constitutivo esencial del *status civitatis* de la Unión Europea (UE). Esta identidad analítica tiene una importante consecuencia metodológica, que es brindar la utilización de la construcción dogmática, seguida en la generalidad de ordenamientos nacionales, para la detección de una posible discriminación fiscal.

El proceso lógico-deductivo empleado por el TJUE para declarar la posible incompatibilidad comunitaria de una disposición estatal es el mismo que se emplea en la tradición jurídica occidental para la identificación de una discriminación injustificada. Y naturalmente, la

<sup>1</sup> Esta ha sido una jurisprudencia constante desde *Van Ameyde* (Sentencia del TJCE de 9 de junio de 1977, asunto 90/76).

<sup>2</sup> García Prats (1998, pp. 37 y ss.), al analizar la prevalencia de las cláusulas específicas, asigna a la cláusula general una *función subordinada*, cuando se examina la compatibilidad comunitaria de la normativa estatal litigiosa, y una *función complementaria*, cuando se examina su incompatibilidad comunitaria.

Por tanto, tampoco podemos negarle totalmente una cierta autonomía analítica. En este sentido, la jurisprudencia ha aplicado a la inversa la cláusula de prevalencia, y ha entendido que, constatado que una disposición no infringe ninguna de las libertades fundamentales, cabe examinar si incurre en una infracción de la prohibición de discriminación, conectada a las cláusulas generales no solo del artículo 12 del TCE (actual art. 18 TFUE), sino también del artículo 18 del TCE (actual art. 21 TFUE). Un ejemplo reciente lo encontramos en *Rüffler* (Sentencia del TJCE de 23 de abril de 2009, asunto C-544/07), sobre la que volveremos más adelante.

terminología acuñada para identificar las diversas variables de discriminación, con alguna excepción, tiene también la misma filiación dogmática.

En una primera aproximación, la discriminación fiscal consiste en la aplicación de normas tributarias distintas a situaciones comparables, o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes<sup>3</sup>. Pero, partiendo de la tradición de los sistemas jurídicos nacionales fielmente reflejada en la jurisprudencia del TJUE, podemos precisar más el concepto. En este sentido, habrá discriminación cuando se otorgue un trato fiscal diferente a situaciones similares, o un trato igual a situaciones diferentes, siempre que no concurra una justificación objetiva y razonable de interés general, y que ese tratamiento diferenciado no sea desproporcionado para satisfacción del fin legítimo perseguido.

La libertad de movimientos de capital constituye la cuarta libertad fundamental de circulación, junto con la de mercancías, personas y servicios, que conforma no solo un mercado interior integrado, sino también un auténtico *status civitatis* de libertades económicas en la UE. En rigor, se desdobra en dos libertades distintas: la libre circulación de capitales y de pagos. La libre circulación de pagos reviste una naturaleza eminentemente instrumental respecto de las demás libertades, que sin ella carecerían totalmente de sentido. De poco serviría afirmar la libre circulación de mercancías, eliminar restricciones a la repatriación de dividendos o proclamar la libre concurrencia a la prestación de servicios, si no van acompañadas de la inexistencia de trabas administrativas o fiscales a la circulación de los medios de pago.

Su delimitación respecto a la libre circulación de capitales se produce en *Luisa y Carbone* (asuntos acumulados 286/82 y 26/83), en el que el Tribunal de Luxemburgo identifica los pagos con las transferencias de divisas que constituyen la contraprestación económica de una transacción subyacente, y los movimientos de capital con las operaciones de inversión financiera que no remuneran un bien o servicio. Según la citada sentencia, la libre circulación de pagos goza de efecto directo desde la finalización del periodo transitorio (de 31 de diciembre de 1969). Por el contrario, la realización de la libre circulación de capitales ha sido progresiva y culmina con la adopción de la Directiva 88/361/CEE, que establece la plena liberalización de los movimientos de capitales.

Con el Tratado de Maastricht se produce la constitucionalización del derecho derivado, y se alude explícitamente a la imposición directa. El artículo 56 del TCE (antiguo art. 73 B) consagra la libre circulación de capitales y pagos, y emplaza a los Estados miembros a eliminar todas las restricciones nacionales al movimiento de capitales, proyectando su radio de acción no solo respecto de las relaciones intracomunitarias, sino también respecto a las relaciones de nacionales comunitarios con terceros Estados, cualquiera que sea la nacionalidad o residencia de los demás sujetos implicados. Con el Tratado de Lisboa, su regu-

<sup>3</sup> *Klöckner-Werke* (Sentencia del TJCE de 13 de julio de 1962, asunto 17/61).

lación se incorpora a los artículos 63 y siguientes del TFUE, también con esa proyección respecto de residentes o bienes situados en terceros Estados.

Un ejemplo es el fallado en la Sentencia de 18 de diciembre de 2007 (asunto C-101/05), en el que se enjuició la legislación sueca que establecía una exención tributaria para los dividendos distribuidos por una sociedad anónima establecida en este país o en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) en forma de acciones en una filial, pero la denegaba cuando los dividendos eran distribuidos por una sociedad establecida en un país tercero no miembro del EEE, salvo si este celebraba con el Reino de Suecia un convenio que estableciera el intercambio de información. Los Gobiernos alemán, francés y neerlandés alegaron que, a diferencia de lo que ocurre con la liberalización de los movimientos de capitales entre los Estados miembros, cuya finalidad consiste en realizar el mercado interior, la extensión del principio de la libre circulación de capitales a las relaciones entre los Estados miembros y los países terceros está vinculada a la creación de la unión económica y monetaria. Por consiguiente, la extensión del artículo 56.1 del TCE a países terceros daría lugar a una liberalización unilateral por parte de la UE, sin que esta obtuviera la garantía de que los países terceros procedan a una liberalización equivalente y sin que existieran normas de armonización de la fiscalidad directa.

Por el contrario el abogado general sostuvo que, aunque la liberalización de los movimientos de capitales con los países terceros pudiera perseguir objetivos distintos de la realización del mercado interior, como, entre otros, los de garantizar la credibilidad de la moneda única comunitaria en los mercados financieros mundiales y mantener, en los Estados miembros, centros financieros de dimensión mundial, debe señalarse que el artículo 56.1 del TCE proclama la libertad de movimientos de capitales con terceros países con idéntica fuerza normativa que los que tienen una proyección intracomunitaria. Siguiendo este planteamiento, el TJCE declaró que la normativa fiscal controvertida infringía el artículo 56 del TCE, si bien declaró su compatibilidad con el ordenamiento comunitario al tratarse de una restricción existente con anterioridad a 31 de diciembre de 1993 (art. 57.1 TCE, actual art. 64 TFUE).

La jurisprudencia comunitaria ha tenido un papel muy relevante en el reconocimiento del efecto directo del antiguo artículo 56 del TCE (art. 63 TFUE), su delimitación conceptual con otras libertades comunitarias, la delimitación material de las operaciones incluidas, la determinación de las causas de justificación de las medidas fiscales restrictivas, y ha desplegado una importante función depuradora de las legislaciones nacionales en la variopinta casuística de la que ha conocido.

El efecto directo de este precepto convencional se reconoce en *Bordesa* (Sentencia del TJCE, asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93), *Sanz de Lera* (Sentencia del TJCE, asuntos acumulados C-163/94, C-165/94 y 250/94) y *Verkooijen* (Sentencia del TJCE, asunto C-35/98), y en la determinación material del movimiento de capitales comprendidos en su ámbito de aplicación se establece valor orientativo a los anexos de la Directiva 88/361/CEE en *Verkooijen*, y en otros pronunciamientos relativos al impuesto sobre sucesiones.

El Tribunal de Justicia también se ha preocupado de su deslinde conceptual con la concomitante libertad de establecimiento. Reproduciendo la doctrina ya conocida, ha situado el derecho de establecimiento en la posesión de una participación suficiente en el capital de una entidad que permita al partícipe el ejercicio de una influencia real en las decisiones y actividades de la sociedad participada. Ese ensanchamiento material del derecho de establecimiento, que penetra en el ámbito objetivo de la libertad de movimiento de capitales, se compadece con el acotamiento negativo que hace el propio artículo 65.2 del TFUE (antiguo art. 58.2 TCE), al arrumbar la apreciación de esta última cuando esté imbricada la libertad de establecimiento, de tal suerte que el Tribunal de Justicia solo examinará si se ha conculcado la libre circulación de capitales cuando la normativa fiscal cuestionada no contraenga el derecho de establecimiento del artículo 49 del TFUE (*X e Y II*, asunto C-436/2000).

Al igual que ocurre con las demás libertades comunitarias, la jurisprudencia ha admitido excepciones a su aplicación, que han sido objeto de una interpretación restrictiva. El artículo 65 del TFUE contempla las excepciones de orden público y seguridad pública, y, en materia fiscal, elevando de rango normativo la previsión del artículo 4 de la Directiva 88/361/CEE, permite a los Estados miembros establecer las medidas necesarias para evitar las infracciones a su derecho nacional «en particular, en materia fiscal», lo que, en definitiva, y conforme con la doctrina *Cassis de Dijon*, supone reconocer como la efectividad de controles fiscales y la prevención del riesgo de evasión como excepciones materiales.

Más difícil de establecer es el significado del artículo 65 del TFUE, que parece acoger una cláusula general de exención, cuando reconoce a los Estados miembros el derecho a «aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distinguen entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital». Sin embargo, no podía interpretarse el precepto en sentido opuesto a la consolidada jurisprudencia anterior, ni tampoco de forma contraria a la emanada en relación con las demás libertades comunitarias. En *Verkooijen*, y posteriormente en *X e Y II* (Sentencia del TJCE, asunto C-436/2000), el TJCE absorbe su doctrina sentada con relación a las demás libertades, y sostiene que el diferente trato fiscal basado en la residencia solo será admisible cuando la divergencia de trato se proyecte sobre situaciones que no sean objetivamente comparables o, cuando siendo comparables, no concurren razones imperiosas de interés general que la justifiquen.

A los limitados efectos de nuestro estudio, nos interesan aquí básicamente las restricciones fiscales a los movimientos de capitales. En su acepción técnica, nos hallamos ante uno de los vectores normativos que acotan negativamente la competencia estatal en materia de imposición directa, cuya virtualidad como instrumento de armonización *de facto* irradia muy diversas parcelas de la tributación directa. En este sentido, el TJUE ha declarado la incompatibilidad comunitaria de un amplio abanico de disposiciones fiscales nacionales, que cubren muy diversas parcelas de la imposición directa, de difícil reducción a categorías sistemáticas. En particular, los principales pronunciamientos que se han referido a la eliminación de la doble imposición económica de la percepción de dividendos trans-

nacionales, retención de dividendos pagados a matriz no residente, dividendos de salida, tratamiento de plusvalías, impuesto sobre el patrimonio, o el impuesto sobre sucesiones (determinación de bienes integrantes del caudal relicto, diversidad de reglas valorativas, prórroga de jurisdicción fiscal)<sup>4</sup>.

El último caso fallado por el Tribunal de Luxemburgo es el de la reciente Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 que ha declarado la disposición introducida por la Ley 7/2012, y su previsión sancionadora, una restricción desproporcionada a la libertad de capitales. Para entender, desde una perspectiva iuscomunitaria, el sentido y alcance de esta relevante sentencia, debemos detenernos previamente en el enfoque analítico habitualmente utilizado por el Tribunal de Justicia, que deja sentir su influjo también en la citada sentencia.

## 2. El enfoque analítico del TJUE para detectar una discriminación fiscal/violación de libertad comunitaria

El proceso intelectual para el descubrimiento de una discriminación/restricción fiscal, sin perjuicio de alguna que otra reconocida especificidad, responde a un parámetro predefinido. La estructura del razonamiento jurídico utilizado por el TJUE reproduce siempre un mismo esquema lógico-deductivo que, enunciado de forma sintética, es el siguiente: a) análisis de la comparabilidad de situaciones; b) identificación de un tratamiento diferenciado; c) ausencia de causa de justificación; d) test de proporcionalidad<sup>5</sup>.

### A) Comparabilidad

La igualdad formal carece de un contenido intrínseco propio. Es un concepto relativo, esencialmente relacional, que exige la comparación de situaciones. Si la discriminación supone dispensar un tratamiento desigual a situaciones similares, o igual a situaciones disímiles, es preciso delimitar con precisión, como primera etapa del proceso deductivo, cuando existe una similitud objetiva en las situaciones comparables, lo que a su vez demanda definir la situación fáctica y jurídica enjuiciada, y aislar, con el mismo grado de precisión, el término de comparación elegido (*tertium comparationis*). Para ello habrá que atender a la naturaleza, alcance y finalidad de la norma, a sus efectos reales o potenciales, con el objeto de descubrir los elementos y condiciones que determinan esa comparación, y concretar el otro término de la comparación, siempre partiendo de su posición concreta ante la norma tributaria y rehuendo un análisis abstracto de su situación jurídica.

<sup>4</sup> Para un estudio más profundo de la jurisprudencia comunitaria sobre las restricciones fiscales a la libertad de movimiento de capitales, véase nuestro trabajo De Juan Casadevall (2010, pp. 208 y ss.).

<sup>5</sup> Sobre el particular, véase nuestro trabajo De Juan Casadevall (2009, pp. 13 y ss.).

El análisis de comparabilidad ha sido realizado por el TJCE atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso concreto, de una forma generosa y flexible. La mayoría de las sentencias dictadas en materia de imposición directa ha llegado a una conclusión positiva sobre el establecimiento del término de comparación.

## B) Tratamiento desigual: ventaja fiscal comparativa

Una vez sentada la comparabilidad de la situación jurídica estudiada y del término de comparación elegido, hay que determinar si concurre una disparidad de efectos jurídicos que sean constitutivos de un tratamiento desigual.

La doctrina ha identificado ese tratamiento discriminatorio con la atribución de una ventaja fiscal a un sujeto incurso en una situación comparable (*sujeto que integra el término de comparación*) y su correlativa ablación al sujeto que padece la desigualdad de trato (*sujeto amparado por el derecho comunitario*).

Pero la indefinición comunitaria de la ventaja fiscal comparativa nos deja de nuevo al albur de la casuística y de los pronunciamientos singulares del TJCE. En términos generales, y sin perjuicio del necesario análisis exhaustivo de ese casuismo judicial, la ventaja fiscal comparativa consiste en la minoración de la carga fiscal del sujeto que integra el término de comparación, respecto de la carga tributaria efectivamente soportada por el sujeto amparado por el derecho comunitario. La mayor onerosidad de su carga tributaria, y la correlativa ventaja fiscal de que se beneficia el término de comparación correctamente aislado, genera un trato fiscal discriminatorio. Su neutralización es el cometido específico del TJUE en la progresiva extirpación de toda distorsión fiscal a la realización del mercado interior.

## C) Justificación del tratamiento discriminatorio: «exigencias imperativas de interés general»

Para que una ventaja fiscal comparativa no sea discriminatoria se requiere una justificación o fundamentación racional. Las causas de justificación, sobre la base de la ponderación de los intereses jurídicos en conflicto, excepcionan la antijuricidad de la ventaja fiscal comparativa. Su apreciación descansa en una valoración de un conflicto de bienes jurídicos, de la libertad comunitaria afectada y de un interés general que demanda el sacrificio de aquella. La jurisprudencia comunitaria ha destilado un elenco de *exigencias imperativas de interés general*, en ocasiones con un pálido reflejo en el TFUE, y casi siempre al calor de las alegaciones de los gobiernos nacionales para justificar la medida fiscal cuestionada, que, interpretadas de forma muy restrictiva, justificarían el trato fiscal discriminatorio. Entre las causas de justificación más comúnmente aducidas, y en ocasiones apreciadas por el TJUE, podemos citar la ausencia de armonización, la coherencia del sistema fiscal,



la existencia de un convenio para evitar la doble imposición o, en cuanto aquí nos interesa, la efectividad del control fiscal y la prevención del fraude.

#### D) Test de proporcionalidad del fin legítimo perseguido

Por último, y como hemos señalado más arriba, no basta con la simple detección de una exigencia imperativa de interés general, para excluir la aplicación de la libertad comunitaria imbricada en una medida fiscal restrictiva, es necesario someter aquella al tamiz del test de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad, inducido en el ordenamiento comunitario desde los sistemas jurídicos nacionales, impone una evaluación de las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes en el supuesto enjuiciado, para dilucidar la necesidad y adecuación del sacrificio de la libertad comunitaria a las exigencias de un interés general invocado, y cuya presencia ha sido ya constatada.

Se trata de ponderar la relación existente entre el interés comunitario y los intereses estatales, considerando diversas variables como la competencia estatal o comunitaria, o el grado de armonización existente, con el objeto de determinar el nivel de interferencia de los intereses en conflicto, y la idoneidad de los medios utilizados para alcanzar el fin legítimo propuesto. Aparece aquí, con toda su intensidad, el conflicto de intereses, tensionado por un resorte jurídico muy preciso que es el principio de proporcionalidad, llamado a determinar en qué medida es necesario, adecuado o útil la discriminación fiscal detectada para la tutela de un interés estatal aparentemente prevalente.

Como ha señalado la doctrina, la proporcionalidad impone el análisis de la adecuación de la norma o disposición estatal a los fines legítimos perseguidos. Para ello, opera el *test de utilidad o efectividad*, que determina si aquella responde efectivamente al interés público tutelado, o el *test de necesidad*, que permite descubrir en qué medida la norma estatal restrictiva es necesaria para la consecución del interés legítimo esgrimido, y que, a su vez, conoce una variable en la indagación de medidas alternativas menos restrictivas (*no less restrictive measures test*). El Tribunal de Justicia ha utilizado indistintamente estos criterios, aunque en su última jurisprudencia ha mostrado una cierta preferencia por la búsqueda de medidas alternativas menos restrictivas.

La aplicación de este razonamiento lógico-deductivo nos permite identificar una discriminación justificada, cuando presenta una fundamentación objetiva y razonable resistente al test de proporcionalidad, y una discriminación injustificada, cuando adolece de esos requisitos, y cuya incompatibilidad comunitaria demanda su expulsión del ordenamiento comunitario. Este genérico proceso lógico-deductivo, que se ha inspirado en la cláusula de igualdad y la interdicción de la discriminación de los sistemas jurídicos nacionales, se aplica a las libertades de circulación, cualquiera que sea la modalidad de restricción/discriminación enfrentada.

Este método analítico es el que ha utilizado la reciente Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2021 para concluir que la medida fiscal adoptada es desproporcionada.

### 3. La libertad de circulación de capitales (art. 258 TFUE) como límite negativo a la lucha contra el fraude fiscal: la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19

El pasado 27 de enero de 2022 se ha publicado la Sentencia del TJUE recaída en el asunto C-788/19, mediante la cual se ha resuelto el recurso interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España de 23 de octubre de 2019, por el incumplimiento sistemático de los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (Acuerdo EEE).

#### 3.1. El origen del conflicto, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y la Ley 7/2012, de 29 de octubre

La Sentencia de 27 de enero de 2022 trae causa del requerimiento efectuado el 20 de noviembre de 2015 por la Comisión Europea advirtiendo a las autoridades españolas sobre la eventual incompatibilidad de algunas de las medidas introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria en la prevención y lucha contra el fraude, que tras las respuestas dadas por el Reino de España, así como del dictamen motivado efectuado por la Comisión en fecha 15 de febrero de 2017, desembocó en la interposición del recurso por incumplimiento del Derecho de la Unión (*infringement procedure* previsto en el art. 258 TFUE) interpuesto por la Comisión Europea ante el TJUE en fecha 23 de octubre de 2019.

Con anterioridad a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se creó la denominada declaración tributaria especial (modelo 750), que fue adoptada mediante la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, a través de la cual se pretendió estimular a la regularización voluntaria de los bienes y derechos ocultos de los contribuyentes ante la Administración tributaria, en la denominada «amnistía fiscal»<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional número 73/2017, de 8 de junio, declaró inconstitucional y nula la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, estableciendo la siguiente doctrina constitucional:

Como vimos, el IRPF y, en su integración con él, el impuesto sobre sociedades (con el complemento, uno y otro, del impuesto sobre la renta de no residentes), constituyen los pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Esto los convierte en figuras impositivas primordiales para conseguir que el sistema tributario atienda tanto a la justicia tributaria, que exige el artículo 31.1 CE, como a los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, que imponen los artículos 131.1 y 138.1 CE. [...] Debe concluirse, en

Por medio del indicado mecanismo, se permitió que los contribuyentes pudieran aflorar bienes y derechos que no se correspondieran con sus rentas declaradas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre la renta de no residentes y en el impuesto sobre sociedades, consiguiendo tras su declaración un tratamiento fiscal común y usual, como si de bienes y derechos que jamás hubiesen estado ocultos al fisco se tratase. El coste fiscal de la regularización efectuada a través de la declaración tributaria especial era de un 10 % del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos ocultos en los que se hubieran invertido las rentas no declaradas procedentes de periodos no prescritos, sin llevar aparejada sanción, interés o recargo alguno, con el límite temporal para su presentación voluntaria hasta el 30 de noviembre de 2012.

De forma complementaria con la anterior medida, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, estableció el reverso tenebroso de la regularización voluntaria que se pretendió mediante la declaración tributaria especial, habida cuenta de que creó el «efecto estimulante» para que los contribuyentes aflorasen voluntariamente las rentas y bienes ocultos, pues en caso de que fuesen descubiertos por la Administración tributaria, el régimen que correspondería aplicar sería extremadamente gravoso<sup>7</sup>.

La más reconocida medida implementada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, consistió en el establecimiento de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720), que se incorporó como disposición adicional decimoctava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), estableciendo una nueva obligación formal de carácter informativo y no liquidativo mediante el cual se suministraba a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el conocimiento de cuentas corrientes y depósitos abiertos en entidades bancarias, valores, derechos, seguros y rentas, bienes inmuebles y derechos sobre los mismos ubicadas en el extranjero, debiendo ser presentadas con carácter general entre el 1 de enero y el 31 de marzo.

En paralelo al establecimiento de esa nueva obligación de carácter formal, se creó un riguroso régimen sancionador para el caso de incumplimiento o cumplimiento tardío de dicha obligación formal consistente en:

---

suma, que con esta medida normativa se ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el artículo 86.1 CE.

<sup>7</sup> En acertadas palabras de Sánchez Pedroche (2016, pp. 53-112):

la íntima conexión entre una norma que pretendía impulsar la recaudación a través de una regularización voluntaria, con un gravamen atenuado de los bienes y derechos ocultos, y otro conjunto de normas –extraordinariamente disuasorias e intrusivas, hasta unos límites ciertamente desconocidos en nuestro ordenamiento tributario– que se aplicarían en el caso de falta de declaración de aquellos bienes integrados en patrimonios sitos en el exterior.

- La modificación de los artículos 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) (actual 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, LIS), que incorporaron un nuevo apartado segundo y sexto, respectivamente, mediante los cuales se estableció la consideración (en todo caso) como una ganancia patrimonial no justificada, integrándose en el periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos, si se descubrieran por la AEAT bienes y derechos respecto de los que no se hubiera cumplido el plazo establecido de presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).
- Junto con la anterior medida, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, implementó una nueva infracción para el caso de que resultasen de aplicación las previsiones del artículo 39.2 de la LIRPF o 134.6 del TRLIS (actual 121.6 LIS) mediante la imposición de una multa pecuniaria proporcional del 150 % del importe resultante de la cuota íntegra como resultado de la aplicación de los citados artículos.
- Asimismo, también se incorporó mediante la creación de una nueva disposición adicional decimoctava en la LGT, nuevas infracciones para el caso de incumplimiento de la obligación formal de declaración sobre bienes y derechos en el extranjero (modelo 720), consistentes en multas pecuniarias fijas de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros, o de 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración.

Esta tríada sancionadora que acabamos de exponer y que fue implementada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, destinada a combatir la evasión fiscal, fue el origen de las discrepancias entre la Comisión Europea y el Reino de España, que han concluido con la reciente Sentencia de 27 enero de 2022.

### 3.2. Los precedentes a la Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19: la Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (*X y Passenheim-van Schoot*), la Sentencia de 5 de mayo de 2011, asunto C-267/09 (*Comisión/Portugal*) y la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (*Haley*)

El cuerpo jurisprudencial creado por el TJUE a lo largo de los años ha permitido conocer con detalle los criterios a seguir en múltiples disciplinas que afectan a la diferente legislación de ámbito comunitario, no siendo una excepción la materia tributaria y menos aún,

la doctrina que se ha desarrollado en torno al principio de la libre circulación de capitales reconocida por el artículo 63 del TFUE.

Los tres principales antecedentes que disponíamos de la célebre y exquisita jurisprudencia que emana del más Alto Tribunal comunitario han sido también relacionadas y citadas en la Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, de las que destacamos (entre otras citadas), la Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08 (*X y Passenheim-van Schoot*), la Sentencia de 5 de mayo de 2011, asunto C-267/09 (*Comisión/Portugal*) y la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (*Haley*). De todas ellas, el TJUE destaca su extraordinaria similitud con el presente caso (apartado 15 de la sentencia) la Sentencia de 11 de junio de 2009 (*Comisión/Países Bajos*) y la de 5 de mayo de 2011 (*Comisión/Portugal*), en este último procedimiento cumple recordar que el Reino de España participó activamente como parte coadyuvante de la demandada (Portugal).

En la Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos C-155/08 y C-157/08 (*Comisión/Países Bajos*) o también conocida como caso *X y Passenheim-van Schoot*, el TJUE ya analizó la adecuación de la normativa aprobada por los Países Bajos por la que se establecía un plazo general de prescripción de 5 años para los bienes y derechos ocultados a la Administración tributaria, pero que se ampliaba hasta los 12 años, para el caso de que los bienes y derechos procediesen de otro Estado miembro. El TJUE estableció al respecto en los apartados 39 y 40 de la sentencia que reproducimos lo siguiente:

39. Por estas razones, la aplicación a los contribuyentes que residen en los Países Bajos de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de este Estado miembro y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en los Países Bajos.

40. De ello resulta que **una legislación como la cuestionada en el litigio principal supone una restricción tanto a la libre prestación de servicios como a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, respectivamente por los artículos 49 CE y 56 CE** (la negrita es nuestra).

En el mismo sentido también se pronunció el TJUE en la Sentencia de 5 de mayo de 2011, asunto C-267/09 (*Comisión/Portugal*), en la que se analizó la adecuación al acervo comunitario respecto a la obligación que se estableció en la normativa nacional portuguesa, que obligaba a los no residentes en Portugal a designar a un representante fiscal residente en Portugal, así como a los residentes que se ausentasen por un periodo superior a 6 meses. Para la Comisión Europea, dicha obligación era contraria a la libre circulación de capitales y la consideró tanto discriminatoria como desproporcionada en relación con el objetivo de consecución de un control fiscal eficaz y de lucha contra la evasión fiscal.

En el presente caso el TJUE consideró que la República Portuguesa había incumplido el artículo 56 del TCE (actual art. 63 TFUE) con base en las siguientes apreciaciones:

42. Sobre este punto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, **solo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude.** Por lo tanto, una presunción general de evasión o fraude fiscal no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia ELISA, antes citada, apartado 91 y jurisprudencia citada).

43. La obligación de designar un representante fiscal, al imponerse, en particular, a todos los contribuyentes no residentes que perciben rentas sujetas a la presentación de una declaración fiscal, **hace recaer en toda una categoría de contribuyentes, por el mero hecho de no ser residentes, una presunción de evasión o fraude fiscal que no puede por sí sola justificar el menoscabo de los objetivos del Tratado que dicha obligación supone.**

44. Por otro lado, cuando se han hurtado al conocimiento de las autoridades fiscales de un Estado miembro determinados elementos imponibles y estas no disponen de ningún indicio que les permita iniciar una investigación, **la obligación de designar un representante fiscal no implica por sí misma la revelación de tales indicios ni suple las supuestas carencias de los instrumentos de intercambio de información resultantes de la Directiva 77/799.**

[...]

46. De lo anterior se deriva que **la obligación de designar un representante fiscal excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude fiscal y que**, en consecuencia, la Comisión puede válidamente afirmar que dicha obligación constituye, para los contribuyentes no residentes que perciban rentas que requieran la presentación de una declaración fiscal, **una restricción injustificada a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 56 CE** (la negrita es nuestra).

El último de los precedentes que también ha sido recordado en la Sentencia de 27 de enero de 2022 (apartados 20 y 22) es el relativo a la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (*Haley*), en la que el TJUE también fijó criterio respecto a una medida adoptada en relación con el impuesto sobre sucesiones en el Reino de Bélgica, que se concretó en el establecimiento de distintos plazos de prescripción según existiese discrepancia en la valoración de los bienes (en este caso acciones de compañías mercantiles) según su radicación en Bélgica o fuera de ese país.

En el análisis sobre la doble vertiente que efectuó el TJUE, sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales y sobre la justificación de la restricción a la libre circulación de capitales, la sentencia sostuvo:

23. En cuanto a la legislación controvertida en el litigio principal, se desprende de la resolución de remisión que esta legislación conduce a que se establezca **una distinción por lo que se refiere al plazo de prescripción para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora, habida cuenta de que el plazo de prescripción para la valoración de las acciones emitidas por una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en Bélgica es de dos años, mientras que, cuando las acciones se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, dicho plazo de prescripción es de diez años.**

24. Pues bien, la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica **puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro**, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria.

25. **Por consiguiente, dicha legislación nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.**

[...]

31. No obstante, **una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo** (véase, en particular, la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C72/09, Rec. p. I-0000, apartado 33 y jurisprudencia citada).

32. Ahora bien, aun suponiendo que la legislación nacional controvertida en el litigio principal sea adecuada para alcanzar los objetivos relativos a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de combatir el fraude fiscal, **procede destacar que tal legislación va más allá de lo necesario para alcanzarlos.**

33. **En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el plazo de liquidación en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o de rendimientos derivados de esos activos resulta que deben distinguirse dos hipótesis, la primera correspondiente a una situación en la que los elementos imponibles se han ocultado, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, y la segunda correspondiente a una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos imponibles** (sentencia de 11 de junio de 2009, *X y Passenheim-van Schoot*, C155/08 y C157/08, Rec. p. I-5093, apartados 62 y 63).

[...]

39. Se sigue de lo anterior que la aplicación de un plazo de diez años para valorar las acciones que se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en un Estado miembro distinto al Reino de Bélgica no está justificada en la medida en que la aplicación general de tal plazo no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de dichas acciones.

40. Del conjunto de consideraciones anteriores resulta que procede responder a la cuestión planteada que **el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro** (la negrita es nuestra).

El resultado de la Sentencia de 27 de enero de 2022 dictada por el TJUE era el esperado a tenor de la jurisprudencia preexistente por parte del TJUE, lo que supone un toque de atención al legislador español, por cuanto el establecimiento de algunas medidas adoptadas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ya eran en el momento de aprobación de la indicada ley conocidas por ser contrarias al Derecho de la Unión. Pero no por esperada ha sido menos sorprendente, en especial tras las conclusiones efectuadas por el abogado general del TJUE, presentadas el 15 de julio de 2021, en las que destacó la ausencia probatoria, así como una deficiente motivación y justificación de las denuncias planteadas por parte de la Comisión Europea; conclusiones que hicieron temer un desenlace muy distinto al acontecido pero que, a la luz de la jurisprudencia del TJUE que ya había analizado supuestos prácticamente idénticos con anterioridad, dichos criterios han prevalecido por encima de las conclusiones efectuadas por el abogado general.

Las tres Sentencias del TJUE reproducidas y que han sido consideradas por el propio tribunal en la Sentencia de 27 de enero de 2022 hubiesen podido constituir una valiosa advertencia para el legislador español cuando se iniciaron los trabajos de redacción normativa correspondientes previos a la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, habida cuenta de que todos los pronunciamientos del TJUE sobre la adecuación al principio a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) de todas aquellas medidas tendentes a la ampliación sin justificación de los plazos de prescripción, así como también de aquellas medidas que, bajo la apariencia de lucha contra el fraude fiscal, imponen obligaciones desmesuradas a contribuyentes residentes fiscales en un Estado miembro de la UE respecto a residentes en otros Estados miembros de la UE, ya habían sido censuradas con anterioridad por el propio TJUE.



### 3.3. Las conclusiones alcanzadas por la sentencia respecto a la libertad de circulación de capitales (art. 258 TFUE) como límite negativo a la lucha contra el fraude fiscal

En la Sentencia de 27 de enero de 2022, el TJUE efectúa el mismo doble análisis de adecuación a los principios y derechos reconocidos en el TFUE, como realiza de forma habitual en sus sentencias; por un lado, analiza la posible existencia de una restricción de los movimientos de capitales (art. 63 TFUE), y en caso afirmativo, posteriormente analiza la justificación de la medida adoptada por el Estado miembro que permita o avale la restricción a la libre circulación de capitales (por todas, la Sentencia de 28 de octubre de 2010, asunto C-72/09, *Établissements Rimbaud*).

Respecto a la posible existencia de una restricción de los movimientos de capitales el TJUE sostiene (apartados 18 a 20):

18. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, constituyen, en particular, restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, las medidas impuestas por un Estado miembro que pueden disuadir a los inversores de ese Estado de realizar inversiones en otros Estados, o que pueden impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo [véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C478/98, EU:C:2000:497, apartado 18; de 23 de octubre de 2007, Comisión/Alemania, C112/05, EU:C:2007:623, apartado 19, y de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C48/15, EU:C:2016:356, apartado 44].

19. En el caso de autos, la obligación de declarar los bienes o derechos situados en el extranjero mediante el «modelo 720» y las sanciones vinculadas al incumplimiento o al cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo y constituye, por tanto, como ya declaró el Tribunal de Justicia en relación con una normativa que tenía como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal derivado de la ocultación de activos en el extranjero, una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido de los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C155/08 y C157/08, EU:C:2009:368, apartados 36 a 40).

**20. El hecho de que esta legislación vaya dirigida contra los contribuyentes que ocultan sus activos por motivos fiscales no desvirtúa esta conclusión. En efecto, el hecho de que una normativa tenga como objetivos garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal no es óbice**

**para que se declare la existencia de una restricción a los movimientos de capitales.** Estos objetivos únicamente se cuentan entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar el establecimiento de tal restricción (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C155/08 y C157/08, EU:C:2009:368, apartados 45 y 46, y de 15 de septiembre de 2011, Halley, C132/10, EU:C:2011:586, apartado 30) (la negrita es nuestra).

Y en relación con la posibilidad de que la normativa discutida justifique suficientemente la restricción a la libre circulación de capitales, ha establecido (apartado 24):

24. En el caso de autos, dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos. No obstante, debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

A partir del análisis preliminar de adecuación a los principios fundacionales de la UE, el TJUE procede a analizar la tríada sancionadora denunciada por la Comisión Europea ante el TJUE, así como su adecuación a los principios fundacionales de la UE (test de proporcionalidad).

A) Sobre la proporcionalidad de la calificación de los activos poseídos en el extranjero como ganancias patrimoniales no justificadas, sin posibilidad de acogerse a prescripción

En relación con las medidas de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que significaron la incorporación de los apartados segundo y sexto de los artículos 39 de la LIRPF y 134 del TRLIS (actual 121 LIS), que en definitiva suponían la integración en nuestro ordenamiento jurídico de un régimen de imprescriptibilidad, respecto de aquellos bienes y derechos que no hubiesen sido declarados en tiempo en el modelo 720, generando una presunción *iruis et de iure* de fraude fiscal, el TJUE efectúa dos precisiones importantes con referencia a su propia jurisprudencia que rigen la toma de decisión sobre esta cuestión.

En primer lugar, nos recuerda el TJUE según su reiterada jurisprudencia que por el mero hecho de que un contribuyente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro, no puede sostenerse una presunción general de fraude o evasión fiscal, recordando al efecto las conclusiones alcanzadas en su Sentencia de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*), en la que estableció que «el traslado del domicilio de una persona física fuera del territorio de un Estado miembro no implica, por sí solo, una evasión

fiscal. La presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su domicilio fiscal a otro Estado miembro, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado», o también en su Sentencia de 7 de noviembre de 2013, asunto C-322/11 (K), en la que concluyó que «la mera circunstancia de que un contribuyente residente adquiera un inmueble situado en otro Estado miembro, que transmite posteriormente con pérdidas, no puede invocarse para justificar una presunción general de fraude fiscal ni servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado».

Seguidamente, el TJUE analiza los diferentes aspectos previstos por los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS (actual 121.6 LIS), sosteniendo que dichos mecanismos permiten en realidad proceder a la Administración tributaria sin límite temporal de sujeción, y aun considerando la posibilidad de aplicación de la doctrina de la *actio nata*, o conocida por el brocardo latín *actio nondum nata non praescribitur* (que habilitaría a la Administración desde el momento que tuviese un conocimiento tempestivo de la disposición de bienes y derechos por el contribuyente en el extranjero), produce en la práctica un efecto de imprescriptibilidad o en las propias palabras del tribunal «equivalgan a prolongar indefinidamente el periodo durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada».

Al efecto como ya se estableció en la Sentencia de 11 de junio de 2009, asuntos C-155/08 y C/157/08 (X y Passenheim-van Schoot), el legislador nacional ha errado en la configuración de un régimen de prevención y lucha contra el fraude fiscal que establece e incorpora una medida que prolonga la prescripción *ad infinitum*, pues con dicho plazo ampliado (o infinito) la legislación del Estado miembro va más allá de lo necesario para la consecución de los objetivos contra el fraude fiscal, ya que suponen una clara vulneración flagrante del principio de seguridad jurídica (apartado 39 de la sentencia).

## B) Sobre la proporcionalidad de la multa del 150 %

Respecto a la infracción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que conlleva la imposición automática de una sanción del 150 %, el TJUE advierte, nuevamente, que si bien los Estados miembros están facultados para definir las sanciones que consideren oportunas para la materialización de la lucha contra el fraude fiscal, dichas deben respetar los principios generales del Derecho de la Unión y, en consecuencia, el principio de proporcionalidad intrínseco al establecimiento de cualquier disposición sancionadora, como ya advirtió en la Sentencia de 12 de julio de 2001, asunto C-262/99 (Louloudakis).

El TJUE valora negativamente el establecimiento de una multa con un tipo proporcional (150 %) como el establecido, en el que, además, se acumularían no solo el propio efecto de

la regularización tributaria, previsto por los artículos 39.2 de la LIRPF y 134.6 del TRLIS (actual 121.6 LIS), sino que además también se deberían computar las sanciones de carácter fijo por el incumplimiento de la presentación tempestiva y correcta del propio modelo 720, lo que tendría como consecuencia que el incumplimiento objetivo de la obligación sobre bienes y derechos en el extranjero llegase a superar el 100 % del valor de esos bienes o derechos. En estas circunstancias para el TJUE resulta evidente y probado que dichas medidas no son proporcionales y suponen una evidente restricción a la libre circulación de capitales reconocida por el artículo 63 del TFUE.

### C) Sobre la proporcionalidad de las multas de cuantía fija

El último de los aspectos analizados por el tribunal se corresponde con el régimen sancionador incorporado por la disposición adicional decimoctava de la LGT, por el que se estableció el régimen infractor relativo a los incumplimientos formales vinculados con la cumplimentación y presentación del modelo 720.

En este caso el tribunal pone de relieve la diferencia de trato existente entre las sanciones establecidas por el incumplimiento de las obligaciones declarativas, bien por ser incompletas, inexactas o extemporáneas, pero en las que no existe un perjuicio económico para la Hacienda pública (arts. 198 y 199 LGT), con unos importes fijos de cuantía muy inferior, en comparación con las previstas para idénticos incumplimientos de una obligación declarativa y no liquidativa como es el modelo 720, pero que afecta a los bienes y derechos que se tengan en el extranjero.

El TJUE concluye que siendo comparables las conductas previstas en ambos tipos infractores, la vulneración del principio de proporcionalidad resulta evidente en la comparación de las consecuencias sancionadoras que comportan cada tipo infractor, lo que supone una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales.

## 4. Conclusiones

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, el principio de libre circulación de capitales y su necesario respeto se erige como un auténtico límite al establecimiento de cualquier medida o decisión por parte del legislador de cualquier Estado miembro que motive una medida de lucha contra el fraude fiscal.

El Tribunal de Luxemburgo aplica el razonamiento jurídico esquematizado en el presente estudio, para la toma de la decisión basada en: a) análisis de la comparabilidad de situaciones; b) identificación de un tratamiento diferenciado; c) ausencia de causa de justificación; d) test de proporcionalidad. Por tanto, la ausencia de justificación de una auténtica causa que vaya más allá de la genérica lucha contra el fraude y la evasión fiscal en la adopción de

medidas por parte de los Estados miembros, así como la necesaria superación del test de proporcionalidad entre el fin perseguido y la medida adoptada, se erigen como indispensables para la validación de la medida legislativa. Este análisis metodológico ha sido el que, nuevamente, ha seguido el TJUE en la Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, relativa al modelo 720 y su tríada sancionadora.

Para el TJUE, las presunciones generales de fraude o evasión fiscal no son admisibles en el ordenamiento jurídico comunitario y la adopción de cualquier tipo de medida en tal sentido ha sido proscrita por el tribunal en múltiples pronunciamientos, como en la Sentencia de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*), debiendo efectuar el preceptivo análisis de comparabilidad (caso por caso) como también se establece, entre otras, en la Sentencia de 9 de marzo de 1999, asunto C-212/97 (*Centros*).

A partir de la correspondiente identificación del tratamiento diferenciado, el tribunal analiza si se producen las correspondientes causas de justificación entre el fin perseguido por la normativa y la conculcación del principio fundamental que pueda ser vulnerado, como, entre otras, encontramos en los apartados 33 a 36 de la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, asunto C-322/11 (*K*) o también en los apartados 55 y siguientes de la Sentencia de 10 de febrero de 2011, asuntos acumulados C-436/08 (*Haribo Lakritzen*) y C-437/08 (*Österreichische Salinen AG*).

Por último, si se aprecia que la normativa del Estado miembro pueda significar un quebrantamiento de los principios fundamentales (como la libre circulación de capitales), corresponde efectuar el test de proporcionalidad entre la medida adoptada y el fin perseguido, habida cuenta de que, aun siendo apropiada para dicho objetivo, no debe ir más allá de lo estrictamente necesario para alcanzarlo, como encontramos, entre otras, en la Sentencia de 7 de septiembre de 2004, asunto C-319/02 (*Manninen*), de 14 de septiembre de 2006 (*Musicologia Walter Stauffer*) o de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05 (*Elisa*).

En definitiva, la metodología utilizada por el TJUE (reiterada de forma pacífica e incontrovertida en su jurisprudencia) permite al legislador del Estado miembro conocer con carácter preliminar si las medidas legislativas que vayan a ser adoptadas por dicho Estado constituyen una singularización razonada y objetiva que permita matizar el cumplimiento de las libertades fundamentales que preconiza el TFUE o si, por el contrario, en caso de encontrarnos ante una discriminación injustificada, la medida aprobada será incompatible con el ordenamiento comunitario, erigiéndose en una norma estéril ya *ab initio* cuyo recorrido será irremediablemente la expulsión del marco normativo comunitario, con las consecuencias inherentes a efectos de la responsabilidad legislativa en las que haya incurrido el Estado infractor.



## Referencias bibliográficas

Juan Casadevall, J. de. (2009). La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE. *Quincena fiscal*, 21, 13-34.

Juan Casadevall, J. de. (2010). *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*. Thomson Reuters Aranzadi.

García Prats, F. A. (1998). *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Tecnos.

Sánchez Pedroche, J. A. (2016). Modelo 720 o la flagrante vulneración del Derecho Comunitario y la CE. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 404, 53-112.

# Valor de amortización y valor residual

Análisis de la [RTEAC de 23 de noviembre de 2021, RG 1135/2019](#)

**Ignacio Ucelay Sanz**

*Licenciado en Derecho e Inspector de Hacienda excedente  
Abogado en Baker & McKenzie*

## Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central después de un análisis económico, mercantil, contable y fiscal estima las alegaciones del contribuyente y considera que a efectos del cálculo de las amortizaciones, por aplicación del principio de seguridad jurídica, no debe tenerse en cuenta un eventual valor residual del activo, como calculó la inspección.

## 1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de noviembre de 2021 (RG 1135/2019 –NFJ084230–) aborda una cuestión que el propio órgano económico-administrativo califica como insólita, por cuanto no existían antecedentes de dicha regularización inspectora –ratificada parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia– conocidos por el TEAC, siendo un supuesto de hecho que podría haber dado lugar a numerosos litigios, sobre todo en el ámbito de las grandes empresas.

La regularización inspectora entiende no procedente el importe de las amortizaciones practicadas por la entidad contribuyente en relación con los inmuebles de los que es titular, y que la misma practicaba teniendo en cuenta la regla de amortización fiscal de amortización de elementos usados, multiplicando por dos el coeficiente máximo de amortización.

Pero la discusión no estriba en la forma de aplicar el coeficiente o si tiene la consideración de usado o no, sino que el objeto de discusión es la existencia, según la inspección, de un valor residual en los inmuebles, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS), calculado el mismo (que hace la inspección con base en unos informes periciales) debe excluirse dicho importe de la base de amortización.

Ciertamente, el artículo 3 del RIS relativo a las normas comunes en la amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, establece que «será



amortizable el precio de adquisición o el coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual».

Adicionalmente se señala que en el supuesto de construcciones debe excluirse la parte imputable al suelo, y en el caso de que se desconozca su valor, mediante el prorrateo según valores catastrales o, por el contribuyente, a través normalmente de una pericial en que distribuya en función del valor de mercado de suelo y vuelo en el año de adquisición.

Ya anticipamos que el TEAC estima el recurso del contribuyente, después de hacer un exhaustivo análisis de los antecedentes legislativos en esta materia, distinguiendo a su vez en lo que es la normativa mercantil y contable de la estrictamente fiscal, para acabar concluyendo, más que en sentido estrictamente técnico sino de finalidad y oportunidad de la norma con principios de seguridad jurídica inherentes al fallo del TEAC, que no puede someterse al contribuyente a una valoración del valor residual de un activo en una proyección futura, al final de la vida útil, calculando luego un valor actual, ante la inseguridad en la determinación de los valores que fundamentan dicho valor residual.

También para centrar el resultado de la resolución del TEAC desde una perspectiva numérica, sobre el valor de la construcción la parte imputable al suelo era ya del 50 % según valores catastrales, y sobre el restante 50 % en el cual la pericial administrativa calcula un valor residual imputable a la construcción de un 50 % del mismo, la amortización fiscalmente deducible resulta sobre una base de amortización del 25 % del coste total de la construcción.

Si atendemos a la motivación del acta y a las alegaciones del contribuyente, podemos señalar que:

- a) La inspección sobre la base del fundamento normativo y la posible existencia de un valor residual, y dado el coeficiente de amortización del 4 % utilizado por la entidad, con lo cual la amortización del inmueble a efectos contables y fiscales se había producido a los 25 años, periodo de duración del contrato de arrendamiento, entiende que existe un valor residual y tras su cálculo, que excluye un porcentaje relevante de la construcción de la base de amortización, recalcula las amortizaciones practicadas por el contribuyente y practica los ajustes fiscales sobre una base de amortización que excluye el importe del valor residual.
- b) El contribuyente en sus alegaciones argumentó distintos motivos, unos relativos a la aplicación de la regla del valor residual y otros en relación con la determinación por el perito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de dicho valor residual. Centrándonos en los primeros, se aduce:
  - Que no es posible estimar un valor residual de las inversiones inmobiliarias tomando un valor de referencia a 25 años. Que si lo hubiera sería insignificante.

- Que si lo hubiera sería coincidente con el valor del suelo.
- Las tablas de amortización ya establecen la depreciación efectiva.
- Opiniones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en consulta planteada, opiniones de una auditora en relación con el tratamiento contable seguido en la determinación del valor residual, criterios contables de las principales empresas del país y organismos públicos y criterios emitidos por el IASB (*International Accounting Standards Board*) con respecto al valor residual, entre otros en las alegaciones complementarias.

## 2. Doctrina del tribunal

El TEAC desarrolla sus considerandos no tanto con base en las distintas alegaciones presentadas, sino que desarrolla su argumentación con base en una descripción de los aspectos económicos, mercantiles, contables y fiscales de la amortización, realizando un esfuerzo en el análisis de la evolución legislativa, sobre todo la fiscal, a fin de fundamentar una conclusión.

Desde el punto de vista económico, se señala que la función económica de la amortización es repartir el coste de adquisición del activo entre los ejercicios económicos en que va a poder contribuir a la generación de ingresos, coste que es el incurrido y no el coste de reposición.

Desde el punto de vista mercantil, podemos resumir lo que el TEAC entiende en esta materia por aplicación del principio de prudencia valorativa, conforme a lo establecido en el artículo 38 c) del Código de Comercio, debiendo tenerse en cuenta las amortizaciones y las correcciones por deterioros en el valor del activo, y la exigencia de prudencia en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. Las amortizaciones deben hacerse de manera racional y sistemática e incide en que si un activo se amortiza, pero sube de valor de manera objetiva, no por ello debe dejar de amortizarse y siempre será sobre el coste inicial.

De hecho abunda en un aspecto, la aplicación del principio de prudencia, siendo expresión de la misma que preocupa al legislador mercantil mucho más un defecto de amortizaciones que un exceso.

Desde el punto de vista contable, ni el Plan General de 1973, Real Decreto 530/1973, ni el de 1990, Real Decreto 1643/1990, este último de aplicación obligatoria para las empresas, regulaban de forma expresa que a efectos de la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el valor residual de los mismos.

Es el Plan General de Contabilidad (PGC) hoy vigente, el aprobado por el Real Decreto 1514/2007, desarrollo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable, el que de forma expresa se refiere el valor residual de los activos.

Describe el TEAC alguno de los aspectos contemplados en el PGC de 2007 en torno al valor residual, destacando que los cambios que pudieran originarse en su caso en el valor residual y la vida útil y el método de amortización se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables.

Si bien no la menciona el TEAC, pues muchos de los conceptos sí los señala en las referencias a lo contemplado en el PGC, debe destacarse como desarrollo del mismo la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, la cual desarrolla alguna de las cuestiones previstas en el PGC que tienen relevancia a lo largo del razonamiento que realiza el TEAC, en concreto:

Se distingue entre la vida económica de un activo, periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios, y la vida útil de un activo, periodo en el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo.

La amortización de un activo se va a realizar siempre, de manera racional y sistemática, sobre el precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del activo.

Ahora bien, como se señala en la citada resolución, al hablar del valor amortizable o base de amortización del bien, se calcula minorando de dicho coste de los activos depreciables en el valor residual. Dicho valor residual se define como:

el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se tenga al final de su vida útil.

Se añade que «si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no se tendrá en consideración para calcular el valor amortizable del activo».

Adicionalmente se precisa que «el valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio».

A ello debe sumarse el examen del deterioro de valor del activo a fin de cada ejercicio en el que deberá tener en cuenta dichas variables.

Por último, analiza las amortizaciones desde el punto de vista fiscal.

Bajo la premisa de que al legislador fiscal lo que le preocupa es que las amortizaciones no sean excesivas, el TEAC en un encomiable trabajo de búsqueda de antecedentes legislativos arranca de la Ley 95/1960 y su posterior desarrollo por las tablas de amortización aprobadas por Orden ministerial de 23 de febrero de 1965 (para dar seguridad jurídica y reducir la conflictividad), y siguiendo por varias disposiciones legales entre las que cabe destacar la Ley 61/1978 y su Reglamento de desarrollo (RD 2631/1982), las tablas de amortización de 1993, la Ley 43/1995 y su Reglamento de desarrollo, de 14 de abril de 2007, Real Decreto 537/1997 (en el que aparece por primera vez en la norma fiscal el valor residual, y que aún no se contemplase en la norma contable) y que incorporó unas nuevas tablas de amortización, y la actual Ley 27/2014 y su Reglamento de desarrollo, Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, donde las tablas se contienen en la ley y el concepto de valor residual se contempla en las normas comunes sobre la amortización en el reglamento de desarrollo.

De esta evolución legislativa y que hasta 1995 se concluye por el TEAC que no había valor residual alguno a efectos fiscales y que la base de amortización era el precio de adquisición o coste de producción.

Desde 1996 hasta el 2007 los califica como años de transición, pues si bien fiscalmente se contemplaba el valor de reposición no sucedía así en la norma contable, por lo que entiende que lo que realiza la inspección no podía haber tenido fundamento alguno en dichos periodos impositivos al carecer del soporte de la norma contable.

Esta situación no se plantea desde 2008, al contemplar tanto la norma contable como fiscal el valor residual.

En este punto el TEAC vuelve al argumento de la inspección y que ratifica el TEAR de Galicia, y que es el valor de las construcciones tras 36 años de su construcción, y que siguen utilizándose como oficinas o locales comerciales de manera idónea y que tras dicho lapso de tiempo tienen importantes valores. Valor que entiende que sería el valor residual de la construcción y para ello acude a lo que procesalmente, por remisión al artículo 281.4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se califican como hechos notorios –hechos de notoriedad absoluta y general–, por lo que no es necesario probarlos (en este caso conceptualmente por cuanto lógicamente se procede a su determinación por la AEAT mediante el oportuno soporte de un informe pericial de valoración del mismo).

Después de esta exposición argumental, el TEAC señala lo siguiente:

- a) Un primer interrogante es que de la lectura de la norma reglamentaria si el concepto de valor residual opera sobre todos los inmovilizados o no, ya que las construcciones tienen su propia norma especial con los terrenos. Desde 2008 se entiende

que el valor residual se aplica a todos los elementos amortizables, sin perjuicio de la especialidad del terreno caso de las construcciones, entiende el TEAC.

- b) Un segundo aspecto, que aborda indirectamente por entender que era posible otra vía de regularización, es cuando se producen gastos que pueden alargar la vida útil de los activos y en ese caso se podrían recalcular las amortizaciones.
- c) Una conclusión, que es la relevante a efectos del análisis crítico de esta resolución, en la que acudiendo a una interpretación finalista de la norma fiscal, tendente en materia de amortizaciones a la simplificación de su regulación y del funcionamiento de las mismas, es que respecto a las construcciones que es el caso, excluido el valor del terreno, no va a tener valor residual alguno transcurrida la vida útil del activo, por lo que se declara la improcedencia de la liquidación administrativa practicada y se estima en consecuencia el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Del carácter insólito de la regularización

Así se define por el TEAC la regularización practicada y no tanto por la discusión en sí, dado que la inspección tiene norma habilitante, tanto contable como fiscal, y el contribuyente argumentos de calado para recurrirla, como por el hecho de que es la primera realizada de esta índole.

La justificación del adjetivo es por la inexistencia de precedentes de regularización inspectora según señala el TEAC y si bien lo cierto es que señala que hasta 2007 no existía a su entender habilitación para la regularización administrativa, lo cierto es que desde 2008 sí hay fundamento en la contabilidad y en la norma fiscal. El concepto de valor residual, a falta de definición fiscal, sería el recogido en contabilidad, como pasa con otros conceptos como las ampliaciones o mejoras.

Las grandes empresas, y más en el ámbito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, no recogen en sus estados contables valor residual alguno, asumiendo la certeza del estudio que en sus alegaciones hace el contribuyente.

¿Cómo es esto posible? Una aproximación inmediata lo da la propia norma contable, «en su caso», esto es, puede ser existente o no y además debe recordarse que si el valor no es significativo, en términos cuantitativos, no se tiene en cuenta a fin de calcular la base de amortización por aplicación del principio de prudencia. Otra aproximación en términos más coloquiales es si la parte de la construcción de un edificio tiene un valor por sí mismo, distinto del valor de los materiales, y los costes indirectos asociados a su construcción

(mano de obra, etc.). Por lo general, no existe un mercado de estos materiales, y tampoco se trata de elementos reutilizables, por lo que transcurrido su periodo de vida económica indudablemente su valor será insignificante.

Por otro lado, es muy posible que si analizásemos el valor de mercado de dos edificios idénticos con la misma antigüedad y estado de conservación, pero situados en dos localidades diferentes, llegaríamos a la conclusión que la diferencia de precio entre uno y otro tiene que ver con la localización del mismo, y esta se asocia a la parte del precio que se corresponde con el terreno y que no se amortiza.

Teniendo en cuenta que el cálculo ha de hacerse elemento por elemento solo en los supuestos de inmovilizados materiales e inversiones inmobiliarias de gran valor, el posible efecto de la determinación del valor residual puede arrojar importes relevantes y exigiendo adicionalmente acudir a técnicas de valoración y metodologías complejas para calcular el mismo, desde el cálculo del valor al final de la vida útil, que puede ser de 100 años como señala el TEAC, como el tipo de interés de actualización. Además, para la determinación de las condiciones que se espera que se tenga al final de la vida útil deberían tenerse en cuenta los costes de reparaciones periódicas.

De hecho plantea un aspecto procedimental inmediato, como suele ser, de control inspector periódico con regularizaciones tributarias usuales dentro de las funciones de control tributario para las grandes empresas. En comprobaciones generales, si en inspecciones pasadas no se regularizó aspecto alguno sobre la existencia de valor residual, ¿es de aplicación la teoría de los actos propios, máxime cuando se comprueban valores de adquisición y amortizaciones practicadas?

Se podrá discutir que si en una comprobación por error se ha amortizado la parte del terreno, no por ello para el contribuyente se amortizaría por ser una norma contraria tanto en los aspectos fiscales como los contables, pero esto no es lo mismo que discutir una pericial cuando el contribuyente a falta de un valor separado de suelo y vuelo se quiere alejar de la proporción de valores catastrales, sino que estamos ante la exigencia potencial de una valoración como las que se pueden discutir, cuando eran deducibles, respecto de los deterioros del inmovilizado.

En este punto debe recordarse que con motivo de la aprobación del PGC de 2007, por aplicación de la disposición transitoria primera del real decreto que lo aprueba (RD 1514/2007), debería haberse aplicado, si existiere, el valor residual, que hubiera determinando un cargo en la amortización acumulada con abono a reservas –con impacto fiscal, a mi entender– y esta situación ni se produjo ni se regularizó, ni en las cuentas anuales se hizo referencia alguna ni en los informes de auditoría se manifestó reserva alguna.

Todo ello puede ser fruto de un consenso fáctico de que siendo de aplicación el principio de prudencia y con la complejidad y falta de fiabilidad implícita en este tipo de valora-

ciones y en muchos casos de la potencial insuficiencia cuantitativa, ha sido una cuestión no planteada.

El TEAC en este aspecto no rechaza por ser insólita la regularización practicada, aspecto compartido, si bien el ejemplo que da, el de la facultad de comprobación de las bases impositivas negativas, no tiene el mismo fundamento porque vino motivado por cambios legislativos (la comprobación de las cuotas a compensar de las cooperativas al hilo de una modificación pareja en el artículo referente a la compensación de bases impositivas) y un debate interno dentro de la AEAT.

En este punto cuando se plantean regularizaciones como la presente más que de un acta de inspección, o un TEAR y finalmente una resolución del TEAC del que sigue criterio la inspección (obligatoriamente cuando son dos), parece necesario un estudio sereno por parte de los organismos públicos afectados, puesto que si no se desemboca en problemas prácticos, ya que de generalizarse las regularizaciones la situación de incertidumbre, hasta una sentencia del Tribunal Supremo, puede prolongarse muchos años.

¿Qué ha ocurrido con los intereses de demora de actas de inspección?, que desde 1996 hasta 2015 no había dudas de su deducibilidad fiscal, con bastantes consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, y que con posterioridad hasta 2021 han supuesto numerosas actas en disconformidad hasta la sentencia del Tribunal Supremo que señala su deducibilidad fiscal, o la aplicación de la teoría de la opción en sus múltiples variedades –compensación de bases impositivas negativas, aplicación de deducciones, ajustes fiscales– que desde 2017 hasta la Sentencia de 30 de noviembre de 2021 han jalonado los tribunales contencioso-administrativos.

La crítica no es tanto a incoar el acta, tiene su fundamento normativo y la inspección puede aplicar las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), esto es, el resultado contable con las correcciones fiscales como señala el artículo 131 de la LIS, sino en que de forma previa debe una posición clara de la AEAT y la Dirección General de Tributos, y en este caso incluso el ICAC, para no encontrarse los contribuyentes con sorpresas, tras 14 años de aplicación del nuevo plan contable, cuya base tiene, en teoría, en la mala aplicación de una norma contable que por otro lado posibilita no aplicarla por el principio de prudencia valorativa.

Además, una cuestión casi automática que se plantea es qué sucede con los numerosos activos, de los que hay constancia en la memoria, que están en funcionamiento a pesar de estar completamente amortizados. Evidentemente, en teoría, al final de su vida útil tendrían un valor residual, pero siguen en funcionamiento en la empresa sin que nadie haya hecho ajuste alguno. Parece que esto, debiera haber supuesto un alargamiento de vida útil a efectos contables, y, en su caso, una variación de valor residual.

¿Ni los auditores ni el ICAC han detectado este problema de forma previa en los últimos 13 años?

Pero para ello hay una justificación y es la existencia de una serie de convenciones implícitas. El hecho de que las tablas de amortización fiscales son las que las entidades de forma masiva aplican para cuantificar la misma, el mayor gasto de amortización por no aplicar el valor residual y por lo tanto mayor prudencia en la determinación de los resultados y el balance de las compañías, la aplicación, en el ámbito contable, del sistema de amortización por cada entidad que mejor se acomode al negocio, la implícita valoración de cada entidad de la incidencia del valor residual. Todo ello determina que en el ámbito contable no haya tenido incidencia el valor residual. Ahora bien, ello abre el debate fiscal por existir norma habilitante para ello.

En este caso partimos de una valoración de la empresa –como por otra parte hay en otros aspectos del PGC, como la decisión de la empresa de calificar determinados instrumentos financieros–, por ejemplo, ¿esa calificación o valoración inhabilita la actuación inspectora? En esto no entra el TEAC, sino más bien, como veremos, en la finalidad de la norma fiscal.

La norma fiscal, por simplicidad, asume la existencia de depreciación efectiva con distintos sistemas de amortización, el generalizado de las tablas de amortización, sin perjuicio de la existencia de amortización degresiva, por dígitos o porcentaje constante, la opción de las empresas de solicitar planes de amortización o incluso por el reflejo del principio de capacidad económica, la amortización justificada con prueba, en este caso, del contribuyente.

En este sentido, el examen de la normativa fiscal en materia de amortizaciones, y en concreto las tablas de amortización, han seguido una tendencia clara hacia la simplificación cuya máxima expresión es lo previsto en el actual artículo 12 de la LIS, rehuendo de la especialidad sectorial, incrementando los porcentajes máximos de amortización y manteniendo los plazos máximos de amortización –y, por tanto, el coeficiente mínimo, si a ellos sumamos la libertad de la entidad, a efectos fiscales, de aplicar entre los coeficientes mínimos y máximos a su voluntad, el resultado es la simplicidad y flexibilidad–.

El TEAC resuelve en el sentido de que a efectos fiscales no debe tenerse en cuenta el valor residual, pero debe precisarse que la mecánica del impuesto sobre sociedades parte del resultado contable y este último se corrige por los ajustes de índole fiscal.

Si existe un valor residual a efectos contables, y es cierto, teóricamente excluye de la base de amortización dicho importe y sobre el importe pendiente se practican las amortizaciones contables, las cuales podrán ser o no corregidas por la norma fiscal.

De hecho, en actuaciones administrativas acerca de empresas de reducida dimensión, cuando un contribuyente como amortización contable daba la fiscal, por ejemplo multiplicando por dos el coeficiente máximo de amortización según tablas y contabilizaba el total importe como gasto contable y fiscal, la regularización administrativa entendía que la depreciación contable efectiva era la prevista en tablas, sin multiplicarlo por dos, y que lo que procedía era un ajuste negativo por el diferencial y que como el contribuyente no lo había



recogido de forma pertinente en el modelo 200 en la casilla de ajuste negativo oportuna, había optado por la no deducibilidad fiscal.

Este criterio, no compartido, parte sin embargo de un presupuesto previo correcto, la amortización contable procede según las tablas de amortización y es precisa la amortización contable salvo los casos exceptuados para conseguir la deducibilidad fiscal.

Si la contabilidad excluye determinado importe de la base de amortización, como lo hace con los terrenos, por qué no con el valor residual, algo que el TEAC obvia a pesar del mandato reglamentario y ello porque el fundamento último de la depreciación efectiva fiscal ha partido del coste de adquisición y su amortización con una vida útil fiscal prefijada, con cierta libertad del contribuyente en su aplicación bajo el parámetro fiscal.

Ello explica el olvido del legislador en ocasiones y de los órganos de control tanto contables como fiscales del valor residual, se simplifique bajo la asunción, que la contabilización conforme a tablas fiscales es efectiva también a efectos contables, puesto que, en caso contrario, siempre podría denegarse tal gasto de amortización fiscal, por no estar correctamente contabilizado.

Ejemplo de los primeros: las normas sobre actualización de balances.

Las dos últimas actualizaciones de balances estando vigente a nivel fiscal el valor de reposición, hicieron mención alguna a los posibles efectos del mismo, solo se mencionaba la no aplicación de esta a los elementos patrimoniales fiscalmente ya amortizados. Por otro lado, parece una contradicción en sí misma, una revalorización fiscal con efectos contables, ya que choca frontalmente con el principio de valoración de coste histórico y con el concepto de vida útil contable, que es independiente de la establecida en las tablas fiscales. No obstante, esta contradicción fue resuelta por el ICAC en un primer momento en diciembre de 1996 a través de la consulta 1 del BOICAC número 28 (NFC020547), y posteriormente en diciembre de 2012, a través de la consulta 5 del BOICAC número 92 (NFC045901) en el sentido de dar eficacia contable a la revalorización fiscal realizada, ya que, en otro caso, nunca sería posible su deducibilidad.

Ejemplo de los segundos: la ausencia de salvedades en los informes de auditoría y en las regularizaciones de los órganos de comprobación de la AEAT.

### 3.2. Del efecto práctico de la conjunción del precio de adquisición, valor de amortización y residual, sistemas de amortización y deterioro. De los cambios de estimaciones

La norma contable contempla el precio de adquisición, el valor residual, siendo la base de amortización la diferencia de ambos, los sistemas de amortización y también el análisis del deterioro de los mismos.

Partamos como es el supuesto enjuiciado de una inversión inmobiliaria con una vida útil en tablas de 100 años con porcentajes del 1 al 2 %.

El precio de adquisición o coste de producción sí está perfectamente definido, por lo que a salvo de la concurrencia de normas especiales (precios contingentes, por ejemplo) normalmente es un valor estable.

Sin embargo, el valor residual no lo es y debe hacerse una proyección valorativa, ya que es el importe que la empresa estima obtener en el momento actual por su venta, menos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiera alcanzado la antigüedad y demás condiciones que tenga al final de su vida útil. Parece que el concepto de valor residual se incorporó de las normas internacionales de contabilidad, si bien, en estas últimas, el concepto de valor residual se complementa apareciendo muy vinculado a que tiene que existir una intención de disposición por cualquier medio del activo y que el valor residual tiene que ser fiable (en términos similares a la existencia de valor residual en activos intangibles).

Ya el propio concepto de vida útil también es un periodo estimado que se debe calcular con arreglo a un periodo racional por cada empresa, y el sistema de amortización lo mismo.

Pues bien, como señala la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, «el valor residual, la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio». También se deberá analizar la existencia o no de del deterioro de valor o no de dichos activos.

La aplicación estricta de estos principios o reglas obligaría a una evaluación continua no solo por las empresas, sino también de la propia AEAT para verificar la base de amortización contable y sobre ella aplicar las restricciones fiscales adicionalmente. La cosa se complica cuando como ya sucede los deterioros del inmovilizado, desde 2015, no son fiscalmente deducibles por lo que si bien la base contable disminuye no así la fiscal. A ello sumaríamos el conjunto de valores contingentes, por su continua evaluación, de los valores residuales y sistemas de amortización.

Todo esto es justo lo que se trató de evitar, no habiendo PGC, cuando ante la litigiosidad existente entre empresas e inspección en el cálculo de las amortizaciones se establecieron en 1965 las tablas de amortización.

La comprobación inspectora de las amortizaciones se podría convertir potencialmente en una estimación pericial de valores residuales, y sistemas de amortización, no parece esa la filosofía y de hecho en ella fundamenta la simplicidad y la seguridad jurídica, con buen criterio el TEAC.

Los cambios normativos en el ámbito contable, así como la cada vez mayor complejidad de los sistemas fiscales, muy influenciados por los cambios normativos de los países de nuestro entorno y, sobre todo, del ámbito comunitario y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, tienden a una homogeneización normativa, pero de otra deberían simplificar la aplicación de las normas fiscales sobre todo a las entidades no multinacionales.

En nuestro país, de hecho, abundando razones recaudatorias, pero también de simplicidad, que son importantes, se ha restringido la deducibilidad fiscal de ciertos deterioros –casi todos, al quedar solo créditos y existencias con incidencia fiscal– pero al mismo tiempo se ha limitado la deducibilidad fiscal a 20 años del fondo de comercio o determinado intangible sin fecha cierta de extinción –un 5 % anual–.

¿Qué efectos prácticos hubiera tenido una potencial regularización como la hecha por la inspección, caso de haberse estimado por el TEAC?

Posiblemente se habría activado un plan de inspección o por lo menos en las comprobaciones generales sería uno de los puntos de regularización potenciales. Ahora bien, hubiera determinado una catarata de solicitud de informes periciales y de litigios. El efecto real sería un diferimiento del gasto a ejercicios futuros –los de la eventual venta al final de la vida útil o alargamiento de la vida útil del activo– y en el ámbito estrictamente de la auditoría contable –vistos los potenciales efectos fiscales– ponderar la solicitud a la entidad de la estimación o no de los valores residuales de los activos y la importancia relativa de dicha cuantificación.

La resolución del TEAC deja un aspecto en el aire, no obstante, y es el hecho de que la inspección podría haber enfocado la regularización en el sentido de examinar si los gastos exigidos para el mantenimiento de las construcciones en óptimo estado, llámese grandes reparaciones o lo que, en el ámbito contable, y asumido fiscalmente en el RIS, se denominan operaciones de renovaciones, ampliaciones o mejoras. El RIS, en su artículo 3, distingue si no suponen el alargamiento de la vida útil, en cuyo caso se amortizan durante el tiempo restante desde que se hizo la renovación, ampliación o mejora y el final de su vida útil mediante un cociente, o bien si hay alargamiento de vida útil, en cuyo caso debe tenerse en cuenta a efectos de la determinación de las amortizaciones.

Reabra el debate de la valoración por la empresa, o la inspección, del cambio o no de la vida útil de los activos.

Lo cierto es que en cualquier ciudad de España hay edificios antiguos en perfecto estado de funcionamiento, tras haber sufrido las conservaciones y reformas propias. El propio edificio del Ministerio de Hacienda de la calle Alcalá, 5, de Madrid es un ejemplo. ¿Cómo se tiene en cuenta, en la contabilidad pública la amortización, los valores residuales o alargamientos de vida útil que puede ser de cientos de años?

Se entiende que el TEAC remita, porque existe la norma de forma expresa en el RIS, a los recálculos de vida útil, pero supone *de facto* reconocer que la vida útil es una convención, que depende de la voluntad de la entidad, y que el sistema de amortización fiscal en el fondo lo es para dar seguridad jurídica, que es lo resuelto respecto del cómputo o no del valor residual.

## ¿Doble instancia o derecho a reexamen? Caso *Saqueti Iglesias*

Análisis de las **SSTS de 25 de noviembre de 2021, recs. núms. 8156/2020 y 8158/2020**

**Gloria Marín Benítez**

*Doctora en Derecho*

*Socia de Procedimientos y litigios tributarios. Uría Menéndez*

*Profesora colaborada asociada. Universidad Pontificia Comillas (ICADE)*

### Extracto

La lectura generalizada que se hizo de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), caso *Saqueti Iglesias c. España*, de 30 de junio de 2020 apuntaba a la posibilidad de que nuestro sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo pudiera suponer una vulneración del artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH), análoga a la declarada en aquella sentencia, en todos aquellos casos en los que las sanciones administrativas se revisan en única instancia por la Audiencia Nacional o por tribunales superiores de justicia que no actúan como máximo órgano jurisdiccional. Y ello porque se dudaba sobre la idoneidad del vigente recurso de casación como remedio procesal que pudiera dar cauce al derecho establecido en ese precepto. Por ello, no fueron pocas las voces que consideraron que esta sentencia emplazaba a nuestro legislador para introducir de forma generalizada una segunda instancia también en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Las Sentencias números 1375/2021 y 1376/2021 del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sientan como doctrina jurisprudencial que la exigencia a la que se refiere el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 del CEDH no exige en puridad una segunda instancia, sino un derecho al reexamen de la declaración de culpabilidad y de la sanción que «puede hacerse efectiv[o] mediante la interposición del recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora». Las sentencias, no obstante, cuentan con un voto particular que aunque entiende que el recurso de casación «entendido como medio de impugnación solo por razones de derecho, puede en abstracto ser idóneo para satisfacer la exigencia de reexamen por un órgano jurisdiccional superior de las sentencias que confirman una sanción administrativa grave», termina concluyendo que «el nuevo recurso de casación [...] no es el medio adecuado para lograr que todas las sentencias que confirman una sanción administrativa grave sean reexaminadas, si así lo requiere el interesado, por un órgano superior».

En este comentario abordamos el análisis de estas sentencias, las limitaciones y la carga que imponen sobre el derecho al reexamen, y cómo se insertan en el debate sobre la conveniencia de extender la segunda instancia también en el orden contencioso-administrativo.

## 1. Supuesto de hecho

El artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH) dispone lo siguiente:

1. Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a hacer que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un órgano jurisdiccional superior. El ejercicio de ese derecho, incluidos los motivos por los que podrá ejercerse, se regularán por la ley.
2. Este derecho podrá ser objeto de excepciones para infracciones penales de menor gravedad según las define la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto órgano jurisdiccional o haya sido declarado culpable y condenado a resultas de un recurso contra su absolución.

La Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 30 de junio de 2020 declaró que España había vulnerado el apartado primero de este precepto al no permitir la revisión por una jurisdicción superior de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid que desestimaba el recurso interpuesto por el Sr. Saquetti Iglesias contra una sanción administrativa por infracción de la normativa de prevención del blanqueo de capitales. En efecto, teniendo en cuenta que el órgano administrativo que impuso la sanción (la Dirección General del Tesoro y Política Financiera) no puede considerarse un tribunal en el sentido del artículo 6 del CEDH, que la normativa aplicable *ratione temporis* –art. 86.2 b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

(LJCA) en la redacción otorgada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre– vedaba al Sr. Saquetti el acceso por cuantía al recurso de casación y que el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (TC) no puede ser considerado una segunda instancia jurisdiccional al quedar fuera de su ámbito objetivo las vulneraciones de la legalidad ordinaria, el TEDH concluyó que la única autoridad judicial que revisó el caso fue el TSJ de Madrid. Y al considerar que la sanción administrativa impuesta al Sr. Saquetti Iglesias debía calificarse como de carácter penal a los efectos del CEDH, concluyó que esa revisión por una única instancia judicial constituía una vulneración del mencionado artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH.

La lectura generalizada que se hizo de esta sentencia apuntaba a la posibilidad de que nuestro sistema de recursos pudiera suponer una vulneración del primer apartado del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH análoga a la que se había declarado en el caso *Saquetti Iglesias* en todos aquellos casos en los que, en aplicación de los artículos 10 y 11 de la LJCA, las sanciones administrativas se revisan en única instancia por la Audiencia Nacional (AN) o por los TSJ, y no opera ninguna de las excepciones previstas en el apartado segundo del precepto (López Menudo, 2021, 99-132; Lozano Cutanda, 2020; Cobreros Mendazona, 2020; Recuerda Girella, 2021; García Novoa, 2021)<sup>1</sup>. Y ello porque, aunque la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2015 suprimió la *summa gravaminis*, la función nomofiláctica del recurso de casación –encaminada a depurar la interpretación del ordenamiento jurídico–, su alcance –limitado a cuestiones de derecho, con exclusión de las de hecho– y los condicionantes de su admisión –la apreciación discrecional de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia–, hacían albergar dudas en cuanto a la idoneidad de este recurso para dar cumplimiento al derecho establecido en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 del CEDH. Por ello, no fueron pocas las voces que consideraron que esta sentencia emplazaba a nuestro legislador para abordar una reforma de nuestro sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo que, de una vez por todas, introdujera de forma generalizada una segunda instancia, hoy por hoy limitada a aquellos casos en los que las normas de competencia atribuyen la cognición del recurso a los juzgados contencioso-administrativos.

Ese era el entendimiento de los recurrentes que vieron admitidos a casación tres recursos contra sentencias de diversos TSJ que en única instancia habían confirmado un acuerdo administrativo de imposición de sanción (Autos del Tribunal Supremo –TS– de 15 de abril de 2021 [recs. núms. 8159/2020 y 8156/2020 –NCJ065891–] y de 18 de marzo de 2021 [rec. núm. 8158/2020 –NCJ065890–]). En todos estos autos de admisión se planteaba como cuestión de interés casacional la de

determinar la eventual incidencia de la reciente sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, en el asunto *Saquetti Iglesias c. Es-*

<sup>1</sup> *V. gr.*, en los casos en los que los TSJ actúan como el más alto órgano jurisdiccional, al haber sido la sanción impuesta por la Administración autonómica en aplicación de normativa autonómica, o en los casos en los que la sanción corresponde a una infracción de menor gravedad.

paña (Demanda n.º 50514/13) –sobre la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas graves– en el vigente sistema de recursos contencioso-administrativo, cuando, como aquí acaece y en aplicación de [las normas en cada caso reguladoras de la sanción en cuestión] y en relación con [los artículos correspondientes de la LJCA que establecen las normas de competencia aplicables en el caso] corresponde a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia [o a la Audiencia Nacional] la competencia para conocer en única instancia.

En la fecha en la que escribimos estas líneas, el TS ha resuelto dos de esos tres recursos en las sentencias del Pleno de su Sala Tercera (idénticas en su fundamentación jurídica) objeto del presente comentario: la 1375/2021 (rec. núm. 8156/2020 –NCJ065888–) y la 1376/2021 (rec. núm. 8158/2020 –NCJ065889–). No vamos a examinar, en cambio, la sentencia de la Sección Primera, de 14 de diciembre de 2021 –también relacionada con esta materia–, que estima la demanda de revisión de sentencia firme del propio Sr. Saquetti Iglesias.

## 2. Doctrina del tribunal

Las sentencias objeto de comentario resuelven la cuestión planteada sobre la compatibilidad con el CEDH de nuestro sistema de recursos en el orden contencioso-administrativo en el sentido de que el recurso de casación sí es un instrumento válido para garantizar el derecho establecido en el artículo 2.1 de su Protocolo n.º 7. En concreto, el criterio jurisprudencial que sientan es que:

la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición del recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora.

Para llegar a esta conclusión, las sentencias –tras apuntar en sus fundamentos de derecho primero y segundo cuál era la posición de las partes, y rechazar los defectos de forma denunciados por la abogada del Estado– revisan (fundamentos tercero y quinto) la interpretación que del artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 ofrece la jurisprudencia del TEDH.

El fundamento jurídico tercero de las sentencias aborda el *objeto* del derecho establecido en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7. Recuerda que según el TEDH ese derecho no puede



limitarse a las sanciones calificadas como penales por el ordenamiento interno de los Estados (criterio de la legalidad interna) sino que, para evitar que el procedimiento sancionador administrativo pueda sustituir indebidamente al penal, las garantías establecidas en dicho precepto han de proyectarse también sobre aquellas sanciones administrativas que reúnen los otros dos criterios de la sentencia *Engel* (STEDH de 23 de noviembre de 1976, *Engel y otros c. Holanda*, demandas n.ºs 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/71M 5370/72): el de la naturaleza de la infracción y el de la gravedad de la sanción.

En cuanto al criterio de la naturaleza de la sanción, recuerdan que para el TEDH pueden merecer también la calificación de penales aquellas sanciones que, considerándose administrativas bajo la legislación interna, tienen una finalidad represiva o disuasoria de conductas que pueden producirse en la relación de sujeción general en la que se encuentran los administrados frente a una Administración a la que se le atribuye un *ius puniendi* para salvaguardar bienes generales de la sociedad –i. e., de infracciones que no propias de una relación especial reglada de derecho administrativo, en la que el *ius puniendi* administrativo puede tener por objeto salvaguardar bienes sectoriales de determinados poderes públicos–. Para concluir si la infracción es penal o no bajo este criterio *Engel*, hay, por tanto, que analizar las personas sometidas a la norma sancionadora, los intereses protegidos en ella y si su finalidad es disuasoria o represiva.

En cuanto al criterio de la gravedad de la sanción, también relevante para determinar si concurre el supuesto de exclusión previsto en el apartado 2 del artículo 2 del Protocolo n.º 7, hay que analizar si la sanción presenta una especial entidad en relación con la conducta, aunque por sí mismo no parece ser muy concluyente.

La calificación como penal de una sanción a efectos del CEDH bajo estos tres criterios *Engel* (legalidad interna, naturaleza de la infracción y gravedad de la sanción) queda así sujeta a un análisis casuístico, con la falta de seguridad jurídica que ello puede comportar –y que el propio TS subraya– sobre los recursos a los que el sancionado puede tener derecho. Pero sea como fuere, es indiscutible que hay sanciones administrativas que pueden calificarse como «condenas penales» a efectos del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH y que esas sanciones administrativas de carácter penal también han de quedar comprendidas dentro del ámbito objetivo del derecho al reexamen establecido en este precepto. Las sentencias concluyen, en sus respectivos fundamentos de derecho cuarto, que en esta situación se encontraban las sanciones recurridas en los autos.

El fundamento jurídico quinto de las sentencias aborda el *alcance* del derecho al reexamen establecido en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 del CEDH y, tras revisar la propia literalidad del precepto, el Informe explicativo del Protocolo n.º 7 y, sobre todo, la jurisprudencia del TEDH (*Patsouris c. Grecia*; *Hauser-Sporn c. Austria*; *Yves Loewenguth c. Francia*; *Presti y Forl c. Austria*; *Nielsen*) concluye a) que la articulación la garantía sobre el reexamen por un tribunal superior queda al criterio de la legislación de cada Estado y b) que ese reexamen no exige necesariamente que afecte a las cuestiones de hecho y de derecho. Aplicando

estas conclusiones al *medio* para dar cumplimiento a la garantía del derecho al reexamen (esto es, a los remedios procesales que permiten canalizar el derecho), las sentencias afirman la idoneidad de los recursos tanto de apelación como de casación. Afirmar también, ya para terminar, que los presupuestos formales para la admisión de los recursos, siempre que –como exige la jurisprudencia del TEDH– *no desvirtúen el propio derecho al reexamen*, no son óbice para el cumplimiento de la garantía establecida en el Protocolo.

Una vez sentados los perfiles y limitaciones del derecho contenido en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 en abstracto, el fundamento sexto de las sentencias se dedica a revisar el cumplimiento de esta garantía en nuestro orden contencioso-administrativo. Se señala que la viabilidad de ese derecho no plantea ningún problema cuando se trata de sanciones administrativas de carácter penal cuya revisión corresponde a los juzgados de lo contencioso-administrativo, pues para ellas existe la posibilidad de recurrir en apelación ante las salas de los TSJ o de la AN y este recurso (el de apelación) no plantea ninguna duda interpretativa en cuanto a su idoneidad para satisfacer el derecho al reexamen, por cuanto admite incluso la revisión del juicio alcanzado en primera instancia sobre la prueba. También señala la inexistencia de dudas en cuanto a las sanciones administrativas cuya revisión corresponde al TS o –cuando se trata de sanciones administrativas por infracción de normativa autonómica– a los TSJ, por cuanto en estos dos casos opera la excepción al derecho al reexamen establecida en el artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 referida a la imposición de la sanción por el más alto órgano jurisdiccional. La problemática, por tanto, queda circunscrita a aquellos supuestos en los que las sanciones administrativas de carácter penal son revisadas en única instancia por las salas de lo contencioso-administrativo de los TSJ o de la AN, pues en estos casos solo podrían llegar a ser revisadas por el TS en un recurso de casación.

Y delimitada así la problemática, la cuestión se reduce a analizar si nuestro recurso de casación, en su configuración actual, permite o no dar cumplimiento a la garantía establecida en el artículo 2 del Protocolo n.º 7. Las sentencias, que también abordan este punto en su fundamento sexto, alcanzan una conclusión afirmativa con los siguientes argumentos:

- Primero. Que esta cuestión, cuando se planteó en el orden penal, ya fue resuelta tanto por el TC como por la Sala Segunda del TS, en el sentido de que el recurso de casación era un medio, un cauce procesal válido para ofrecer la garantía del derecho de reexamen establecida en los tratados internacionales. Se afirma así que, aunque la exigencia de la doble instancia en el orden penal se ha generalizado «en una *siempre deseable ampliación de las garantías* que impone el Convenio», «cuando aún dicha garantía no estaba reconocida con carácter general en nuestro derecho penal, la jurisprudencia de la Sala segunda era concluyente en lo que ya se ha expuesto [la validez del recurso de casación para ofrecer esa garantía], bien que referido, no solo al Protocolo, sino *también al artículo 14.5.º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, aprobado en

la Asamblea General de Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, de idéntico contenido que el artículo 2 del Protocolo. STS 545/2021 rec. cas. 2517/2011 (ECLI:ES:TS:2012:5199)» [cursivas añadidas]. Se concluye, por tanto, que «carretería de todo sentido que, si para las infracciones penales la jurisprudencia del propio TEDH que se cita en esa sentencia considera que el originario recurso de casación [en el orden penal] [...], *de naturaleza, objeto y finalidad similar al de este Orden Contencioso Administrativo*, cumple las exigencias del artículo 2 del Protocolo 7, no pudiera tener esa misma cualidad nuestro actual recurso de casación» [cursivas añadidas].

- Segundo. Que las exigencias establecidas para el acceso a la casación («denuncia de infracción del ordenamiento jurídico y que esta revisa interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia») no desvirtúan el propio derecho al reexamen en la medida en que «por exigirlo la normativa reguladora de los derechos fundamentales, ahora reforzada con la ratificación del Protocolo número 15 al Convenio» se facilite ese derecho al sancionado que ha visto desestimado su recurso en la instancia. La propuesta para facilitar ese acceso a la casación pasa, según las sentencias, por integrar los supuestos de presunción legal establecidos en los artículos 88.2 y 88.3 de la LJCA –que no son tasados– al efecto de apreciar la concurrencia de interés casacional objetivo cuando se denuncie la vulneración por la sentencia dictada en la instancia de una cuestión de derecho (de naturaleza sustantiva o procesal), «con exclusión de las cuestiones de mero hecho (esto es, con exclusión de la revisión de la prueba realizada por el Tribunal de instancia)». Pero esa facilitación del acceso a la casación al sancionado, según apuntan también las sentencias, tendrá un límite: que sobre la cuestión de naturaleza sustantiva o procesal suscitada en la instancia y rechazada por el tribunal *a quo* no exista ya jurisprudencia.

Las sentencias cuentan con el voto particular de D. Luis M.<sup>a</sup> Díez-Picazo Giménez que, aunque está de acuerdo con la ponencia en el objeto y alcance del derecho contenido en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7, aunque coincide con ella en que resulta impreciso calificarlo como derecho a la doble instancia –puesto que lo único que exige «es que haya un órgano jurisdiccional superior habilitado para controlar que la sentencia penal condenatoria es ajustada a derecho»–, y aunque concuerda asimismo en que el recurso de casación «entendido como medio de impugnación solo por razones de derecho, puede *en abstracto* [cursivas añadidas] ser idóneo para satisfacer la exigencia de reexamen por un órgano jurisdiccional superior de las sentencias que confirman una sanción administrativa grave», termina concluyendo que «el nuevo recurso de casación [...] no es el medio adecuado para lograr que *todas* [cursivas añadidas] las sentencias que confirman una sanción administrativa grave sean reexaminadas, si así lo requiere el interesado, por un órgano superior». Y ello porque «el nuevo recurso de casación se funda en la idea de que [la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS] debe ocuparse únicamente de aquellos asuntos que, más allá del interés legítimo de las partes, presenten también objetivamente importancia para

el desarrollo de la jurisprudencia», de forma que, para que el recurso de casación vigente en nuestro derecho «pudiera ser un medio verosímil y eficaz de reexamen de *cualesquiera* [cursivas añadidas] sentencias confirmatorias de una sanción administrativa grave» sería preciso, según el magistrado, «renunciar a la valoración del interés casacional objetivo, re-introduciendo criterios de admisión reglados en materia sancionadora» y desnaturalizando de esta forma la letra y el espíritu del recurso.

Concluye, por ello, que la reacción exigida por la sentencia *Saqueti Iglesias c. España* debe venir de la mano del legislador.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. La doble instancia como regla general en nuestro ordenamiento jurídico... salvo en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo

Como apuntan las sentencias objeto de comentario, la cuestión sobre el derecho a la segunda instancia no es nueva en nuestro ordenamiento.

Hasta la reforma iniciada con la Ley Orgánica 19/2003<sup>2</sup> y culminada con la Ley 41/2015<sup>3</sup> también fue esta una cuestión problemática del orden penal que, en la regulación anterior a esa reforma, había previsto una doble instancia para las penas impuestas por delitos menos graves, pero no para los de mayor gravedad. Esta paradoja del orden penal (ofrecer mayores garantías para las penas que menos las exigen) se insertaba dentro de la gran paradoja de nuestro sistema jurídico que sí ha venido ofreciendo, sin mayores dificultades, una doble instancia en el ámbito civil. Pero una vez corregida la situación en el orden penal, la falta de generalización de la doble instancia es hoy por hoy una anomalía exclusiva del orden contencioso-administrativo pues nuestro sistema jurídico establece como regla general la de la doble instancia para todos los demás órdenes jurisdiccionales.

En este sentido, hay que dejar dicho desde ya que la conveniencia de la doble instancia jurisdiccional tiene su razón de ser en un principio esencial que es el de corregir el error judicial y que, por tanto, las razones para implantarla como regla general en el orden contencioso-administrativo no se agotan en las obligaciones que imponen los tratados y convenios

<sup>2</sup> Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

<sup>3</sup> Ley 15/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales.

internacionales de los que España es parte, ni quedan por tanto restringidas a la materia sancionadora, si bien nuestro TC considera que no es un derecho que derive de las garantías contenidas en el artículo 24 de la Constitución.

### 3.2. El precedente en nuestro ordenamiento del derecho al reexamen en el orden penal y los requisitos establecidos por la jurisprudencia para darle cumplimiento con el recurso de casación antes de la generalización de la segunda instancia

Sin perjuicio de las consideraciones que *de lege ferenda* abogan por la generalización de la segunda instancia también en el orden contencioso-administrativo, lo cierto es que el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, tal y como ha sido interpretado por el TEDH, no exige en puridad un derecho a la segunda instancia sino –como bien apuntan las sentencias comentadas– al reexamen por un tribunal superior de la sentencia que impone una pena o que confirma una sanción administrativa de carácter penal. Por ello, siempre que el recurso al tribunal superior permita controlar la corrección del juicio alcanzado en primera instancia –esto es, controlar la correcta aplicación de las reglas que llevaron a la declaración de la culpabilidad y a la imposición de la pena– se daría cumplimiento a lo exigido en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH.

En este sentido, resulta de interés la revisión de los precedentes y de la evolución previa de esta cuestión –la de la idoneidad del recurso de casación para dar cauce al derecho al reexamen– en el orden penal, siempre que esa revisión no se limite a las conclusiones que en su día se alcanzaron –que efectivamente, y como apuntan las sentencias comentadas, vinieron a validar esa idoneidad– sino a las razones y condicionantes que las justificaron.

Y para ello habría quizá que empezar recordando que el derecho al reexamen que nos ocupa viene establecido en dos textos normativos diferentes. Por un lado, en ese artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH que se consideró vulnerado en la sentencia *Saqueti Iglesias*. Por otro lado, en el artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), aprobado en la Asamblea General de Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966. Este segundo se aplica en nuestro ordenamiento jurídico desde el 27 de julio de 1977, fecha de entrada en vigor del PIDCP en nuestro país, tras el depósito de los instrumentos para su ratificación y su publicación en el Boletín Oficial del Estado. En cambio el primero (el Protocolo n.º 7 del CEDH) solo se aplica desde el 1 de diciembre de 2009. Como indican las sentencias comentadas, ambos preceptos son de contenido prácticamente igual. En particular, el artículo 14.5 del PIDCP dispone que «toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley». Pero precedentes sobre la aplicación de estos preceptos por nuestros tribunales, tenemos muchos más relacionadas con este último precepto, por su mayor antigüedad en nuestro ordenamiento jurídico.

Pues bien, en relación con estos precedentes es preciso recordar que la generalización de la doble instancia en el orden penal no vino motivada solo por una «siempre deseable ampliación de las garantías que impone el Convenio» –como sugieren las sentencias objeto de comentario– sino porque el Comité de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) consideró en varios dictámenes<sup>4</sup> que nuestro sistema de recursos en el orden penal (antes de la reforma culminada en 2015) suponía una vulneración de ese artículo 14.5 del PIDCP. Se entendió en esos dictámenes que –puesto que el tribunal de casación no podía volver a evaluar las pruebas del juicio oral y solo se limitaba a revisar los aspectos formales o legales de la sentencia de instancia– el recurso de casación no permitía la «revisión íntegra» del fallo condenatorio y de la pena y que, con ello, se producía en estos casos que fueron objeto de comunicación al Comité de Derechos Humanos de la ONU una vulneración del PIDCP.

El Dictamen n.º 701/1996, de 20 de julio de 2000, caso *Cesáreo Gómez Vázquez c. España*, afirma en este sentido (apartado 11.1, negritas añadidas) lo siguiente:

En cuanto a si el autor ha sido objeto de una violación del párrafo 5 del artículo 14 del Pacto, porque su condena y sentencia solamente han sido revisadas en casación ante el Tribunal Supremo, en lo que su abogado, siguiendo los parámetros establecidos en los artículos 876 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, denomina un recurso incompleto de revisión, el Comité toma nota de la alegación del Estado Parte de que el Pacto no exige que el recurso de revisión se llame de apelación. No obstante el Comité pone de manifiesto que al margen de la nomenclatura dada al recurso en cuestión este ha de cumplir con los elementos que exige el Pacto. De la información y los documentos presentados por el Estado Parte no se refuta la denuncia del autor de que su fallo condenatorio y la pena que le fue impuesta no fueran revisados íntegramente. El Comité concluye que **la inexistencia de la posibilidad de que el fallo condenatorio y la pena del autor fueran revisadas íntegramente**, como se desprende de la propia sentencia de casación citada en el punto 3.2, **limitándose dicha revisión a los aspectos formales o legales de la sentencia, no cumple con las garantías que exige el párrafo 5, artículo 14, del Pacto. Por consiguiente, al autor le fue denegado el derecho a la revisión del fallo condenatorio y de la pena, en violación del párrafo 5 del artículo 14 del Pacto.**

<sup>4</sup> Este entendimiento del Comité de Recursos Humanos de las Naciones Unidas se recogió en los Dictámenes n.ºs 701/1996, de 20 de julio de 2000 (*Cesáreo Gómez Vázquez c. España*); 986/2001, de 30 de julio de 2003 (*Joseph Serney c. España*); 1101/2002, de 1 de noviembre de 2004 (*Alba Cabriada c. España*); 1104/2002, de 29 de marzo de 2005 (*Martínez Fernández c. España*); 1095/2002, de 22 de julio de 2005 (*Gomáriz Valera c. España*), o 1332/2004, de 31 de octubre de 2006 (*García Sánchez y González Clares c. España*).

Y concluye (apartado 13, cursivas añadidas) que «la condena del autor debe ser desestimada salvo que sea revisada de acuerdo con los requisitos exigidos por el párrafo 5 del artículo 14 del Pacto» y que «el Estado Parte tiene la obligación de tomar *las disposiciones necesarias* para que en lo sucesivo no ocurran violaciones parecidas».

La apreciación en estos dictámenes de que se había producido una vulneración del artículo 14.5 del PIDCP fue una de las razones principales de la generalización de la segunda instancia en el orden penal, como se desprende de la exposición de motivos de la Ley Orgánica 19/2003, de modificación de la Ley Orgánica del Poder Judicial que inició esa reforma. Decía así [negritas añadidas]:

En el libro I destaca la generalización de la segunda instancia penal potenciándose las Salas de lo Penal de los Tribunales Superiores de Justicia en las que se reside la segunda instancia penal respecto de las resoluciones dictadas por las Audiencias Provinciales en primera instancia, así como la creación de una Sala de Apelación en la Audiencia Nacional. Con ello, además de la previsible reducción de la carga de trabajo de la Sala Segunda del Tribunal Supremo **se pretende resolver la controversia surgida como consecuencia de la Resolución de 20 de julio de 2000 del Comité de Derechos Humanos de la ONU, en la que se mantuvo que el actual sistema de casación español vulneraba el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.**

En este sentido, si bien es cierto que nuestro TC consideró que la obligación para España establecida en esos dictámenes –de que *tomara las disposiciones necesarias* para que en lo sucesivo no ocurrieran violaciones parecidas– no pasaba necesariamente por una reforma legislativa, esa consideración de nuestro TC se basó en que una correcta interpretación de la casación penal permitía que este recurso cumpliera con las exigencias de revisión de la declaración de culpabilidad y de la pena por un tribunal superior derivadas del artículo 14.5 del Pacto. Afirmaba así (STC 70/2002, de 3 de abril –NCJ042953–, FJ 7) que:

el mandato del artículo 14.5 PIDCP se ha incorporado a nuestro Derecho interno y aunque no es bastante para crear por sí mismo recursos inexistentes (SSTC 42/1982, de 5 de julio, FJ 3; 51/1985, de 10 de abril, FJ 3; 30/1986, de 20 de febrero, FJ 2), el recurso de casación en materia penal puede cumplir con sus exigencias, **siempre y cuando se realice una interpretación amplia del mismo** («requiere del intérprete el entendimiento más favorable a un recurso de este género de las normas procesales», STC 60/1985, de 6 de mayo, FJ 2), **que permita «apurar las posibilidades del recurso de casación»** (STC 140/1985, de 21 de octubre, FJ 2). Por tanto hemos de recordar la doctrina general según la cual la casación penal «cumple en nuestro Ordenamiento el papel de "Tribunal superior" que revisa las Sentencias de instancia en la vía criminal a que se refiere el art. 14.5 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos», y **que la regulación de la casación ha de ser interpretada en función de aquel derecho**

**fundamental y «en el sentido más favorable para su eficacia»** (STC 123/1986, de 22 de octubre, FJ 2).

Para el TC «la interpretación integradora entre el derecho a la tutela judicial, el derecho al sometimiento a un Tribunal superior y la regulación interna de la casación penal» imponen unas consecuencias ineludibles que le llevan a afirmar en esta sentencia que

existe una asimilación funcional entre el recurso de casación y el derecho a la revisión de la declaración de culpabilidad y la pena declarado en el art. 14.5 PIDCP, **siempre que se realice una interpretación amplia de las posibilidades de revisión en sede casacional y que el derecho reconocido en el Pacto se interprete** no como el derecho a una segunda instancia con repetición íntegra del juicio, **sino como el derecho a que un Tribunal superior controle la corrección del juicio realizado en primera instancia, revisando la correcta aplicación de las reglas** que han permitido la declaración de culpabilidad y la imposición de la pena, en el caso concreto. Reglas **entre las que se encuentran, desde luego, todas las que rigen el proceso penal y lo configuran como un proceso justo, con todas las garantías; las que inspiran el principio de presunción de inocencia, y las reglas de la lógica y la experiencia conforme a las cuales han de realizarse las inferencias que permiten considerar un hecho como probado.** Esta interpretación es perfectamente posible a la vista del tenor literal del Pacto y conforme a la efectuada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en relación con los arts. 6.1 CEDH y 2 del Protocolo núm. 7 del citado Convenio (STEDH de 13 de febrero de 2001, caso Krombach c. Francia, que declara conforme al art. 2 del Protocolo 7 el modelo de casación francés, en el que se revisa solo la aplicación del Derecho).

Y afirmaba también, respecto de las posibilidades de revisión en sede casacional de los hechos probados, que no era correcto afirmar «que nuestro sistema casacional se limite al análisis de cuestiones jurídicas y formales y que no permita revisar las pruebas salvo en el estrecho cauce que ofrece el art. 849.2 LECrim<sup>5</sup>» puesto que «en virtud del art. 852 LECrim, en todo caso el recurso de casación podrá interponerse fundándose en la infracción de un precepto constitucional» de forma que

**a través de la invocación del 24.2 CE** (tanto del proceso con todas las garantías como, fundamentalmente, de la presunción de inocencia), **es posible que el Tribunal Supremo controle tanto la licitud de la prueba practicada en la que se**

<sup>5</sup> Según el cual: 2.º Cuando haya existido error en la apreciación de la prueba, basado en documentos que obren en autos, que demuestren la equivocación del juzgador sin resultar contradichos por otros elementos probatorios.



**fundamenta el fallo, como su suficiencia para desvirtuar la presunción de inocencia y la razonabilidad de las inferencias realizadas. En definitiva, mediante la alegación como motivo de casación de la infracción del derecho a la presunción de inocencia, el recurrente puede cuestionar no solo el cumplimiento de las garantías legales y constitucionales de la prueba practicada, sino la declaración de culpabilidad que el Juzgador de instancia dedujo de su contenido (STC 2/2002, de 14 de enero, FJ 2). Por tanto, tiene abierta una vía que permite al Tribunal Supremo la «revisión íntegra», entendida en el sentido de posibilidad de acceder no solo a las cuestiones jurídicas, sino también a las fácticas en que se fundamenta la declaración de culpabilidad, a través del control de la aplicación de las reglas procesales y de valoración de la prueba.**

Los criterios establecidos en esta sentencia fueron acogidos por la jurisprudencia posterior y, quizá por ello, dictámenes posteriores del Comité de Derechos Humanos de la ONU inadmitieron las comunicaciones contra España basadas en la vulneración del artículo 14.5 del PIDCP por entender que la Sala Segunda del TS español «examinó en detalle la argumentación del autor y concluyó que en realidad él era culpable» (caso *Bertelli Gálvez c. España*) o que, tras examinar «con gran detenimiento la valoración de las pruebas [...] consideró que los elementos de prueba presentados contra el autor eran suficientes para contrarrestar la presunción de inocencia, de conformidad con los criterios establecidos por la jurisprudencia a fin de determinar la existencia de pruebas suficientes» (caso *Cuartero Casado c. España*) o que se examinó «a fondo la alegación del autor en el sentido de que los indicios eran suficientes para condenarlo, discreparon de la opinión del autor y expusieron en todo detalle sus argumentos para llegar a la conclusión de que las pruebas, aunque fuesen indicios, bastaban para justificar su condena».

Por tanto, la afirmación de las sentencias comentadas en el sentido de que *carecería de todo sentido que si el originario recurso de casación en el orden penal cumple las exigencias del artículo 2 del Protocolo 7, no pudiera tener esa misma cualidad nuestro actual recurso de casación*, puede legítimamente ser cuestionada si –como parece entender el voto particular– nuestro actual recurso de casación en el orden contencioso no admite una interpretación tan generosa como la que en su día postularon la Sala Segunda del TS y el propio TC para que su homónimo en el orden penal antes de la reforma iniciada por la Ley Orgánica 19/2003 fuera compatible con el artículo 14.5 del PIDCP –prácticamente idéntico al art. 2.1 del Protocolo n.º 7 del CEDH–. Esto es, la conclusión jurisprudencial que en su momento se alcanzó en el sentido de que el recurso de casación en el orden penal era respetuoso con los artículos 14.5 del PIDCP y 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH se encontraba condicionada a a) la necesidad de una interpretación amplia de las posibilidades de revisión casacional, b) la necesidad de que esa interpretación admitiera la posibilidad en todo caso de revisar la aplicación de las reglas que llevan a la declaración de la culpabilidad y la imposición de la pena, y c) la inclusión entre las reglas susceptibles de revisión de todas las que rigen el proceso penal y lo configuran como un proceso justo, las que inspiran el principio de presunción de inocencia, y «las reglas de la lógica y

la experiencia conforme a las cuales han de realizarse las inferencias que permiten considerar un hecho como probado».

Ha de hacerse notar que, aun con estos condicionantes, la compatibilidad del recurso de casación en el orden penal con el derecho al reexamen siguió siendo cuestionada por la doctrina<sup>6</sup>. Pero dejando esta crítica doctrinal al margen, el caso es que el criterio interpretativo que sientan las sentencias objeto de comentario no parece incluir esos condicionantes para garantizar la compatibilidad del vigente recurso de casación en el orden contencioso-administrativo con el derecho al reexamen que se reconoce en los tratados internacionales de los que España es parte.

Por un lado, las sentencias excluyen del recurso de casación, en todo caso, la revisión de la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia, también –según por el carácter tajante con el que se pronuncian las sentencias en este punto– cuando se considere que en esa valoración se han infringido las reglas de la lógica y de la experiencia conforme a las cuales han de realizarse las inferencias que permiten considerar un hecho como probado. Esto ya de por sí puede suponer una restricción del alcance del vigente recurso de casación en el orden contencioso respecto del que la jurisprudencia del TS y del TC reconocieron a su homónimo en el orden penal para posibilitar su compatibilidad con el derecho al reexamen establecido en los tratados internacionales incorporados a nuestro ordenamiento. Y si así fuera, las conclusiones que en su día se alcanzaron para ese otro orden jurisdiccional no serían directamente extrapolables al contencioso-administrativo vigente.

Por otro lado, las sentencias limitan el acceso a la casación cuando sobre la cuestión planteada ya existe jurisprudencia, también –según el carácter absoluto en el que se pronuncian las sentencias en este punto– en los casos en los que el tribunal *a quo* puede haberla inaplicado si esa separación de la doctrina jurisprudencial ya existente no se produce en las condiciones establecidas en el artículo 88.3 de la LJCA para que quepa presumir el interés casacional del recurso de casación. En nuestra opinión, esta situación puede llegar a desvirtuar la esencia del derecho al reexamen reconocido por los tratados internacionales, dando lugar a su vulneración según la jurisprudencia del propio TEDH. Y ello porque el derecho al reexamen es una garantía al servicio del *ius litigatoris* que queda desvirtuado cuando se sacrifica –como ocurriría en estos casos– en aras del *ius constitutionis* al que sirve el actual recurso de casación.

Por esta razón, aunque es cierto que el recurso de casación *en abstracto* permite dar cumplimiento al derecho al reexamen establecido en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH y aunque la interpretación sentada por el TS en las sentencias comentadas en el sentido de facilitar el acceso a la casación evitará la vulneración del derecho al reexamen en muchos casos concretos en los que el tribunal *a quo* conoció en única instancia, nuestro

<sup>6</sup> Por todos, Salaverría (2004) y Vallines García (2006).

sistema actual de recursos no garantiza *per se*, ni en todo caso, dicho derecho, que –como apunta el voto particular– podrá verse vulnerado en casos concretos.

### 3.3. Recapitulación y reflexiones finales

**Primero.** La jurisprudencia del TEDH considera que el derecho establecido en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 al CEDH no es un derecho a la segunda instancia sino un derecho al reexamen por el tribunal superior de la condena y de la pena impuesta y que debe extenderse a las sentencias que desestiman el recurso impuesto contra sanciones administrativas que, en aplicación de los tres criterios *Engel* (calificación bajo la ley interna, naturaleza de la infracción y gravedad de la sanción), revistan carácter penal. Considera también que, en abstracto, el recurso de casación limitado a cuestiones de derecho es válido para dar cauce procesal a ese derecho.

**Segundo.** Antes de la generalización de la segunda instancia en el orden penal, el Comité de Derechos Humanos de la ONU consideró en varios dictámenes que España había vulnerado el derecho establecido en el artículo 14.5 del PIDCP –equivalente en esencia al art. 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH– en casos en los que el fallo condenatorio y la pena del autor no tuvieron la posibilidad de ser revisados íntegramente, puesto que la revisión en casación se limitó a los aspectos formales o legales de la sentencia. Al juicio del TC y de la Sala Segunda del TS en las sentencias que en aquel entonces se dictaron sobre esta cuestión, la vulneración declarada en esos dictámenes del Comité de Derechos Humanos de la ONU –que está en el origen de la reforma que generalizó la segunda instancia en el orden penal– podía evitarse mediante una *interpretación amplia* de las posibilidades de revisión en sede casacional y un entendimiento del derecho concedido en el artículo 14.5 del PIDCP, no como a una segunda instancia, sino como al control por un tribunal superior de la corrección del juicio realizado en la primera, revisando la correcta aplicación de *todas* las reglas que permitieron la declaración de culpabilidad y la imposición de la pena.

**Tercero.** Sobre la base de la jurisprudencia del TEDH, las sentencias comentadas afirman la idoneidad del recurso de casación para garantizar el derecho al reexamen establecido en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH siempre que se trate de facilitar el acceso a la casación a quien vio desestimado, en única instancia y por un tribunal que no actuaba como máximo órgano jurisdiccional, su recurso contra una sanción administrativa de carácter grave.

**Cuarto.** Para facilitar ese acceso, las sentencias comentadas entienden que, al efecto de apreciar la concurrencia de interés casacional objetivo, los supuestos no tasados de los artículos 88.2 y 3 de la LJCA deben ser integrados cuando se denuncie la vulneración por la sentencia dictada en la instancia de una cuestión de derecho (de naturaleza sustantiva o procesal). Ahora bien, en ese allanamiento del acceso a la casación las sentencias comentadas establecen dos limitaciones y una carga. La primera limitación reside en que la

revisión solicitada en casación debe necesariamente excluir *las cuestiones de mero hecho* y, en particular –en los términos de la sentencia– «la revisión de la prueba realizada por el Tribunal de instancia». La segunda limitación consiste en que la denuncia de la vulneración por la instancia de normas de naturaleza sustantiva o procesal no será suficiente para acceder a la casación cuando sobre esa cuestión exista ya jurisprudencia que no necesite ser aclarada, matizada o confirmada.

En cuanto a la carga, el recurrente deberá justificar en su escrito de preparación que la sanción impuesta reviste carácter penal con arreglo a los criterios *Engel*.

**Quinto.** La carga lleva consigo una considerable dosis de inseguridad jurídica puesto que el carácter penal de la sanción administrativa, al depender de un juicio casuístico de los tres criterios *Engel*, proyecta un interrogante –el de si el sancionado tendrá o no derecho al reexamen– que solo podrá ser despejado *a posteriori*. En este punto, la ponencia de las sentencias comentadas apela a la actuación legislativa como única forma de conocer *a limine* los recursos a los que el sancionado tendrá acceso.

**Sexto.** Las limitaciones llevan consigo que el propio derecho al reexamen, que es una garantía puesta al servicio del interés de los administrados a una decisión conforme a la ley en materia sancionadora –esto es, puesta al servicio del *ius litigatoris*–, pueda quedar desvirtuado en casos concretos. En este sentido, la interpretación amplia y flexible que en el orden penal anterior a la reforma de 2015 se hizo del acceso a la casación a fin de garantizar el derecho al reexamen previsto en el artículo 14.5 del PIDCP es difícilmente trasladable en la actualidad al orden contencioso-administrativo sin afectar, de forma sustancial, a la propia esencia y finalidad del vigente recurso de casación como cauce procesal puesto al servicio de una interpretación uniforme del ordenamiento jurídico (del *ius constitutionis*) por encima de las consideraciones de justicia aplicables en el caso concreto. En este punto, es el voto particular de las sentencias comentadas el que apela a la acción legislativa como forma de suprimir *a limine* el riesgo de vulneración del derecho al reexamen en casos concretos.

**Séptimo.** Esta apelación a la acción legislativa para instaurar la segunda instancia como regla general en la jurisdicción contencioso-administrativa ha sido una constante asimismo en la doctrina científica<sup>7</sup> que encuentra difícil justificación a la anomalía que supone que, en un sistema jurídico que tiene establecida la segunda instancia con carácter general para los pleitos entre particulares, donde impera la igualdad de armas desde el inicio del litigio, se reconozca solo de forma excepcional en litigios en los que una de las partes goza de privilegios exorbitantes frente a la otra, siendo así que la necesidad de garantizar los derechos de los ciudadanos frente al error judicial parece más acuciante en el segundo caso que en el primero. En este sentido, las consideraciones *de lege ferenda* para extender la segunda

<sup>7</sup> Por todos, Muñoz Aranguren (2018) y López Menudo (2021, pp. 99-132).

instancia en materia contencioso-administrativa no se limitan a la materia sancionadora, si bien solo a ella pueden referirse las obligaciones asumidas por España como parte del PIDPC y del CEDH. En este último ámbito (la materia sancionadora), pensamos que la generalización de la segunda instancia para los delitos y faltas, en aras de una mayor garantía de los acusados, y el mantenimiento, en cambio, de su carácter excepcional en el derecho administrativo sancionador también resultan difíciles de explicar desde los postulados que llevaron en su día al TEDH a extender las garantías que el CEDH otorga a los ciudadanos en los procedimientos penales a los procedimientos encaminados a imponer sanciones administrativas de carácter penal, sobre todo teniendo en cuenta que en el orden administrativo no rige el principio acusatorio vigente en el derecho penal, con la menor garantía que esa ausencia ya entraña *per se* para los administrados.

**Octavo.** Esta apelación a la acción legislativa para introducir la segunda instancia como regla general del orden contencioso-administrativo desde estrictas consideraciones *de lege ferenda* se encuentra también en las memorias del propio TS y, así, en la de 2019 puede leerse que si bien «es verdad que desde la perspectiva constitucional no existe un derecho a la doble instancia en este orden jurisdiccional» –de forma que este derecho no constituye un imperativo constitucional– «no hay duda de que la doble instancia sería altamente beneficiosa para los ciudadanos y para la organización de la jurisdicción».

La apelación al legislador es por tanto unánime en la comunidad jurídica. Solo queda esperar que este sea receptivo a la llamada y que, introduciendo la segunda instancia como regla general en el orden contencioso-administrativo, refuerce el *ius litigatoris* de quienes son objeto de actos administrativos –muy gravosos a menudo, aunque no sean de carácter sancionador– que consideran contrarios a Derecho sin sacrificar la protección del *ius constitutionis* como primaria y genuina misión del recurso de casación en esta jurisdicción.

## Referencias bibliográficas

- Cobrerros Mendazona, E. (2020). El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves, una imperiosa exigencia convencional y constitucional. *Revista Vasca de Administración Pública*, 118.
- García Novoa, C. (2021). El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias. La necesidad de abrir el debate. *Revista Técnica Tributaria*, 134(3).
- López Menudo, F. (2021). Un lustro de la nueva casación. Balance ante el reto de la obligada doble instancia. *Revista de Administración Pública*, 214, 99-132.
- Lozano Cutanda, B. (2020). La Sentencia Saquetti Iglesias c. España impone la introducción de la doble instancia para el enjuiciamiento de las sanciones administrativas. *Revista de Administración Pública*, 213.

Muñoz Aranguren, A. (2018). La deseable generalización de la doble instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 193.

Recuerda Girella, M. A. (2021). La Sentencia Saquetti Iglesias c. España y la doble instancia en sanciones administrativas. *Anuario de Derecho administrativo 2021*. Aranzadi.

Salaverría, J. (2004). *El Comité de Derechos Humanos, la casación penal española y*

*el control de razonamiento probatorio*. Thomson-Civitas.

Vallines García, E. (2006). Sobre la posibilidad de revisar la valoración de las pruebas mediante el recurso de casación penal: Estado de la cuestión a la luz del condenado a la revisión de su sentencia y el principio de inmediación. *La Ley Penal*, 23.

# Las rentas percibidas tras una demanda de desahucio por impago tributan como rendimientos del capital inmobiliario y no como ganancia de patrimonio por indemnización. Concepto de renta litigiosa a efectos de su imputación temporal

Análisis de la [STS de 14 de diciembre de 2021, rec. núm. 5253/2020](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

## Extracto

La Sentencia 1467/2021, del Tribunal Supremo, de 14 de diciembre de 2021 establece como criterio interpretativo, aceptando la tesis de la sentencia de instancia (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León –Valladolid– de 4 de junio de 2020), que las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma –demanda a la que se acumula la acción de reclamación de las cantidades devengadas con posterioridad a la presentación de esta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca– tienen la calificación de rendimientos de capital inmobiliario y se deben imputar al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

## 1. Supuesto de hecho

El propietario de un local comercial sito en Valladolid presentó demanda de juicio verbal de desahucio ante la falta de pago del arrendatario de las rentas correspondientes a los meses de noviembre de 2009 y febrero de 2010, por importe de 3.412,50 euros. A dicha demanda acumuló, de acuerdo con lo permitido por el artículo 438.3.3.<sup>a</sup> de la Ley de Enjuiciamiento Civil –LEC– (en su redacción entonces vigente), la acción de reclamación de rentas vencidas y no pagadas, así como las rentas futuras que se devengarán con posterioridad a la presentación de la demanda hasta la entrega de la posesión efectiva del local (art. 220.2 LEC).

La demanda concluía con un suplico en el que se pedía que el juez dictase sentencia con el siguiente contenido: 1.º declarar resuelto el contrato de arrendamiento; 2.º condenar a los demandados a entregar el local, objeto del contrato de arrendamiento; 3.º condenar a los demandados solidariamente a pagar la cantidad de 3.412,50 euros «más el importe de las rentas que se vayan devengando hasta que se desaloje el local».

En el escrito que se presentó ante el Juzgado el 17 de noviembre de 2010, relacionando las «rentas pendientes de pago», antes de la celebración del juicio, se calculó un importe total, incluyendo el IVA exigible por la renta mensual, de 17.150 euros.

Finalmente, la Sentencia de 11 de enero de 2011 del Juzgado de Primera Instancia número 2 de Valladolid estimó íntegramente la demanda y declaró resuelto el contrato de arrendamiento, condenando a la parte demandada al desalojo del local y al pago al demandante de la suma de 20.615 euros, cantidad debida a enero de 2011, «más las cantidades que se devenguen hasta el desalojo».

Así las cosas, el propietario consideró las rentas percibidas, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), como indemnización, no integrante del concepto «rendimiento del capital inmobiliario», sino gravable en calidad de ganancia patrimonial e imputable, además, en el ejercicio en que la sentencia fue firme, esto es, en 2011, de conformidad con la regla especial de imputación contenida en la letra a) del artículo 14.2 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF):



a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

La Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León (Valladolid) dictó liquidación provisional (concepto IRPF, ejercicio 2010, importe 18.022,32 euros), al entender que, en contra de la interpretación del contribuyente, las rentas percibidas debían tributar como rendimientos del capital inmobiliario, imputándose al ejercicio 2010, por aplicación de la regla general de imputación contenida en el artículo 14.1 de la LIRPF:

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al periodo impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que fue desestimada, y contra dicha Resolución desestimatoria de 30 de agosto de 2018 presentó recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, con sede en Valladolid, que fue estimado parcialmente, en Sentencia 551/2020, de 4 de junio (rec. núm. 1380/2018 –NFJ079890–). La sentencia estimó el recurso en lo referente a aspectos que no afectan a este comentario, concretamente a los conceptos relativos a aportaciones a sistemas de previsión social y retenciones a cuenta por arrendamientos de inmuebles urbanos, pero rechazó la pretensión del recurrente relativa al tratamiento tributario de los rendimientos del local de su propiedad que se encontraba arrendado.

Consecuentemente, el contribuyente presentó recurso de casación contra la sentencia del TSJ de Castilla y León, el cual ha sido desestimado por el Tribunal Supremo (TS), en Sentencia 1467/2021, de 14 de diciembre (rec. núm. 5253/2020 –NFJ084360–), objeto del presente comentario.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma –demanda a la que acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de esta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca– tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario o de ganancia patrimonial, y, en consecuencia, a qué ejercicio son imputables las cantidades así obtenidas por el contribuyente.

## 2. Doctrina del tribunal

El TS ratifica en su sentencia la interpretación de la ley realizada por el TSJ de Castilla y León, rebatiendo las tesis del contribuyente, el cual se ve perjudicado incluso por la doctrina de los actos propios.

Empecemos por explicar los argumentos del contribuyente, propietario del local alquilado. Según su criterio, las cantidades percibidas tras la sentencia a su favor dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 2 de Valladolid, que condenó al inquilino a desalojar el local y a abonar al propietario las rentas debidas y las futuras hasta que dicho desalojo fuera efectivo, debían tributar como ganancia patrimonial, pues no procedían del arrendamiento, contrato que había quedado resuelto de forma unilateral por la presentación de la demanda de desahucio con fecha 26 de febrero de 2010. Consecuentemente, «un arrendamiento inexistente, por resuelto, no genera rentas ni presentes ni futuras». De acuerdo con este planteamiento, el alquiler habría finalizado en el momento en el que el arrendador ejerció su facultad de resolver el contrato de arrendamiento por falta de pago de la renta (y el arrendatario no impugnó judicialmente tal decisión, o si lo hubiera hecho, su oposición no hubiera prosperado). Desde este punto de vista, la sentencia (o, en su caso, el auto o decreto) que acordó el desahucio tendría naturaleza declarativa y no constitutiva. Las rentas percibidas, por tanto, deberían calificarse como «responsabilidad indemnizatoria del perjuicio que experimenta el arrendador por la privación de su derecho a la posesión y disfrute del inmueble», por el tiempo posterior durante el que el inquilino estuvo en posesión ilícita –al no tener título jurídico que le habilitara– del inmueble.

Por otra parte, y en cuanto al aspecto temporal referente al momento en que hubieran de declararse las rentas abonadas a raíz de la sentencia, argumentaba el contribuyente que se trataba de rentas pendientes de resolución judicial, por lo que resultaba de aplicación la regla especial de imputación contenida en la letra a) del segundo apartado del artículo 14 de la LIRPF, de conformidad con el cual este tipo de rentas se han de imputar al periodo impositivo en el que la resolución judicial adquiera firmeza, lo que, en el caso de autos, era el año 2011.

La doctrina del Alto Tribunal desmonta los argumentos del contribuyente, ratifica la interpretación del tribunal de instancia y da la razón a la Administración tributaria, estableciendo que:

las cantidades no abonadas por el arrendatario, con independencia de que se hubieran devengado antes o después de la presentación de la demanda del juicio de desahucio y con independencia de que hubieran sido percibidas o no tras la sentencia estimatoria de sus pretensiones, constituyen, a todos los efectos, «renta debida» y, por ende, en sede de IRPF, han de calificarse de rendimientos de capital inmobiliario, a imputar al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

En cuanto a la calificación jurídico-tributaria de las cantidades obtenidas, la base jurídica de la interpretación del TS está compuesta por los siguientes razonamientos:

- 1.º El contrato de arrendamiento no se resuelve sino cuando existe una constatación judicial del impago de las rentas (de acuerdo con los pronunciamientos de la Sala Primera del TS), sin que el arrendatario haya enervado la acción de desahucio en la forma legalmente establecida.

Prueba de que esta es la interpretación correcta del ordenamiento jurídico es la propia previsión del artículo 22.5 de la LEC, que regula las consecuencias de que el inquilino paralice el desahucio mediante el pago de las rentas debidas. En ese caso, el precepto establece que «la resolución que declare enervada la acción de desahucio condenará al arrendatario al pago de las costas devengadas, salvo que las rentas y cantidades debidas no se hubiesen cobrado por causas imputables al arrendador». Como hace notar el abogado del Estado y recoge el TS en su sentencia, se puede observar que el artículo transcrito no menciona, entre los efectos jurídicos del pago por el inquilino de las rentas debidas, la teórica rehabilitación del contrato, efecto que sería lógico si, como interpreta el contribuyente, el contrato de arrendamiento hubiera quedado resuelto por la voluntad del arrendador al presentar la demanda de desahucio.

Además, la propia previsión legal, que permite al arrendatario continuar en el inmueble si abona los alquileres pendientes en un momento posterior a la demanda de desahucio, indica que el contrato de arrendamiento subsiste pese a la presentación de tal demanda.

- 2.º Los actos propios del recurrente justifican, asimismo, el tratamiento fiscal de las rentas debidas como rendimientos del capital inmobiliario. El TS recuerda que el propietario del inmueble incluyó en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las cantidades vencidas y debidas posteriores a la demanda, lo que sería improcedente si realmente las hubiera considerado como una indemnización, excluidas de la base imponible del IVA a tenor de lo establecido en el artículo 78.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Por lo tanto, al tratarse de rentas procedentes de un contrato de arrendamiento de local de negocio, su calificación, a efectos de tributación en el IRPF, debe ser la de rendimientos del capital inmobiliario, según dispone el artículo 22.1 de la LIRPF:

**Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos** o de derechos reales que recaigan sobre ellos, **todos los que se deriven del arrendamiento** o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, **cualquiera que sea su denominación o naturaleza** (la negrita es nuestra).

Por lo que respecta a la doctrina acerca de los criterios de imputación temporal de las rentas, el TS comparte la interpretación del tribunal de instancia de que no se trata de una renta litigiosa, entendido el concepto como «renta no percibida por estar pendiente un procedimien-

to judicial para determinar el derecho a percibirla o su cuantía...». En consecuencia, descarta la aplicación de la regla especial del artículo 14.2 a) de la LIRPF, que establece que las rentas pendientes de resolución judicial han de imputarse en el ejercicio fiscal en que esta adquiera firmeza, sino la regla general de imputación del artículo 14.1 de la LIRPF, en lo referente a rendimientos del capital (que se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor).

Existe un último aspecto, muy interesante, que, sin embargo, no se resuelve por el TS pues, al no haber sido objeto de tratamiento en la sentencia recurrida, no puede analizarse en casación, además de que se trata de una cuestión fáctica, cuya acreditación y prueba no resulta verificable en sede casacional.

Se trata de dilucidar el importe de los gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario, por aplicación del principio de regularización íntegra, el cual obliga a que la Administración tributaria considere los efectos de su regularización tanto en lo que le beneficia como en lo que le perjudica. Así, el contribuyente había planteado subsidiariamente la petición de que se consideraran los gastos deducibles generados durante todo el año 2010 pues, aunque solo cobró un par de mensualidades, la interpretación judicial consideró que el inmueble había generado rentas del capital inmobiliario durante todo el ejercicio. Asimismo, se discute la deducibilidad de los saldos de dudoso cobro, esto es, las rentas impagadas, las cuales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, cuando no proceden de un deudor en concurso, solo son deducibles si hubieran transcurrido más de seis meses entre la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y la finalización del período impositivo; dicho más claramente: únicamente se consideran gastos fiscalmente deducibles del ejercicio las rentas impagadas de enero a junio.

### 3. Comentario crítico

Al hilo de esta sentencia del TS se suscitan tres aspectos que merecen comentario con relación al IRPF. En primer lugar, la calificación jurídico-tributaria de las rentas abonadas al propietario tras un juicio de desahucio por impago. En segundo lugar, el concepto de renta litigiosa a efectos del criterio de imputación temporal aplicable. Y, por último, el principio de regularización íntegra.

#### 3.1. Calificación jurídico-tributaria de las rentas percibidas por el arrendador en ejecución de sentencia en juicios de desahucio por falta de pago

Pocas dudas ofrece la calificación jurídico-tributaria de las cantidades debidas por el inquilino tras el impago que motiva el juicio de desahucio. Los argumentos del TS, tomados

del TSJ de Castilla y León, resultan incontestables pues derivan de la propia legislación: el artículo 220 de la LEC, bajo la rúbrica «Condenas a futuro», que establece que en los casos de reclamaciones de rentas periódicas (como son los alquileres), cuando la acción de reclamación de cantidad se acumule a la de desahucio, la sentencia incluirá la condena a satisfacer las rentas que se devenguen después de la interposición de la demanda, hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca, tomando como base de la renta futura el importe de la última mensualidad reclamada al presentar la demanda.

Por tanto, resulta obvio que las rentas que paga el inquilino desahuciado tras la condena son rentas que debe en función del contrato de arrendamiento firmado. Como indica el Alto Tribunal, el contrato de alquiler no se resuelve unilateralmente por el propietario arrendador por el solo hecho del impago de ciertas mensualidades por parte del inquilino, sino que se produce «por la constatación judicial de dicho impago sin que el arrendatario demandado haya enervado la acción de desahucio en la forma legalmente establecida».

La sentencia del Juzgado de Primera Instancia no tiene, pues, naturaleza declarativa, como pretende el contribuyente, sino constitutiva, en lo que a la resolución del contrato de arrendamiento se refiere. En consecuencia, tales rentas debidas (presentes y futuras) derivan del arrendamiento, se las denomine como se las denomine y sea cual sea su naturaleza, por lo que han de tributar en concepto de rendimientos de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF).

En este sentido, aunque se quisiera interpretar que las cantidades abonadas son realmente una indemnización, tal y como alega el contribuyente, entendiendo el pago como «responsabilidad por el perjuicio que experimenta el arrendador por la privación de su derecho a la posesión y disfrute del inmueble», no por ello perderían su calificación de rendimientos de capital inmobiliario, puesto que también las indemnizaciones que tienen su origen en un contrato de arrendamiento tributan como tales rendimientos y no como ganancias de patrimonio. Véase, en este sentido, el artículo 15 del RIRPF, que califica como rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo «b) las indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble».

Muy distinto es, en cambio, el supuesto de las cantidades que pudiera abonar el propietario al inquilino para que este renuncie a sus derechos arrendaticios, ya que en este caso la renta la percibe el arrendatario (pagada por el arrendador) y no deriva, por tanto, del contrato de alquiler<sup>1</sup>. Este supuesto particular se consultó ante la Dirección General de Tributos (DGT) por un propietario de cierto inmueble alquilado con un contrato de renta antigua

---

<sup>1</sup> De acuerdo con el artículo 1.543 del Código Civil, la esencia jurídica del arrendamiento de cosas consiste en que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. Desde el punto de vista tributario, el arrendamiento de bienes se considera prestación de servicios (art. 11.2.2.º LIVA).

(desde 1970), que propuso a su inquilino abonarle una importante cantidad a cambio de la resolución del contrato de arrendamiento y de que abandonara la vivienda, oferta que el arrendatario, por su edad y por las condiciones de la vivienda, ya inadecuadas por falta de adaptación, aceptó. De acuerdo con la Consulta de la DGT V3264/2015, de 23 de octubre (NFC056666), el tratamiento fiscal de dicha indemnización es el de ganancia de patrimonio regulada en el artículo 33.1 de la LIRPF.

Volviendo al caso que nos ocupa, el TS ha considerado en su sentencia que el hecho de que el propio contribuyente hubiera calculado el IVA devengado por las mensualidades dejadas de pagar por el inquilino, a efectos de hacer el sumatorio total de las cantidades impagadas, demuestra que las consideraba alquileres, los cuales están sujetos y no exentos de IVA cuando el objeto del contrato de arrendamiento es un local de negocio (el art. 20.Uno.23. LIVA solo declara exentos los arrendamientos de terrenos o viviendas). En cambio, las indemnizaciones no están sujetas a IVA, como regla general: el artículo 78.Tres.1.º de la LIVA establece que no hay que incluirlas en la base imponible del impuesto, siempre que no constituyan una contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas.

Siendo esto así y para clarificar la cuestión, vamos a puntualizar este extremo. De acuerdo con la jurisprudencia y con la doctrina administrativa, efectivamente, las indemnizaciones no forman parte de la base imponible del IVA cuando no tienen como contrapartida un acto de consumo, pero sí se integran en la base imponible aquellas cuyo pago implica la entrega de un bien o la prestación de un servicio, en cuanto suponen dicho acto de consumo (Consulta DGT V1376/2015, de 4 de mayo –NFC055182–<sup>2</sup>, basada en la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE–: Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 –NFJ006852–, Mohr, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 –NFJ005874–, Landboden).

Sobre este particular existe abundante doctrina de la DGT, muy casuística, que analiza cada supuesto particular: así, en relación con inmuebles, las indemnizaciones a cambio de traslado de actividades, necesario para el desarrollo de actuaciones urbanísticas, no cons-

---

<sup>2</sup> En el caso concreto consultado, cierta entidad inmobiliaria había permutado con una persona física cuatro solares a cambio de entregar a esta última una serie de edificaciones destinadas a establecimiento hotelero. La entidad no pudo acometer la construcción de las edificaciones pactadas por lo que se procedió a resolver el contrato de permuta. En ejecución de la cláusula penal establecida en la escritura pública de permuta, la entidad quedaba obligada a entregar a la persona física una vivienda. La DGT interpreta que, en virtud de la jurisprudencia comunitaria, las indemnizaciones que no forman parte de la base imponible del IVA son las que se satisfacen en metálico y no tienen como contrapartida un acto de consumo, pero no aquellas cuyo pago implica la entrega de un bien o la prestación de un servicio, en la medida en que, por sí mismas, estas suponen un acto de consumo. En conclusión, la indemnización consistente en la entrega de la vivienda se declaró sujeta al IVA (sin perjuicio de su ulterior exención, si procediera, a tenor de lo dispuesto en el art. 20.Uno.22.º LIVA).

tituye contraprestación de una prestación sujeta al impuesto y, por tanto, la indemnización no está sujeta a IVA (Consulta V0125/2006, de 23 de enero –NFC021852–); las indemnizaciones por incumplimiento de contrato, abonadas como consecuencia de un procedimiento judicial, no forman parte de la base imponible del IVA (Consulta V0030/2010, de 18 de enero –NFC037162–). Tampoco, las indemnizaciones que han de pagar los compradores al vendedor, cuando aquellos resuelven unilateralmente el contrato (Consulta V0101/2008, de 18 de enero –NFC028411–), o las indemnizaciones por resolución anticipada del contrato de alquiler (Consulta V0609/2018, de 7 de marzo –NFC068470–), o la indemnización que paga en metálico una aseguradora a sus clientes por los costes de reparación de un siniestro (Consulta V0102/2014, de 20 de enero –NFC050110–).

En cambio, la llamada «indemnización por clientela», que se regula respecto a los agentes comerciales<sup>3</sup>, sí se interpreta que es satisfecha en contraprestación por los servicios prestados por el agente, que suponen beneficios para el empresario una vez concluido el contrato de agencia, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, se entiende que hay que repercutir el IVA sobre la indemnización abonada (Consulta V0217/2016, de 21 de enero –NFC057721–).

En cualquier caso, en el supuesto analizado por el TS, las cantidades a que se condena a pagar al inquilino desahuciado son rentas debidas, presentes y futuras, en tanto estuvo vigente el contrato de arrendamiento, por lo que su correcta calificación es la de rendimientos del capital inmobiliario.

### 3.2. Concepto de renta litigiosa a efectos del criterio de imputación temporal aplicable

Estando de acuerdo con la calificación técnica de las «rentas debidas» tras el juicio de desahucio, tenemos dudas fundadas sobre la interpretación de que no son rentas pendientes de resolución judicial, a efectos del criterio aplicable sobre su imputación temporal. La clave de la interpretación del tribunal de instancia, que hace suya el Alto Tribunal, se encuentra en la definición que ofrece de rentas litigiosas, entendidas como aquellas rentas que no se llegan a percibir «**por estar pendiente** un procedimiento judicial para determinar el derecho a percibirla o su cuantía» (la negrita es nuestra).

Según esta interpretación, las rentas del caso que es objeto de nuestro comentario no serían litigiosas porque, si acudimos a la sentencia de instancia (Sentencia 551/2020, del TSJ de Castilla y León, con sede en Valladolid, de 4 de junio, rec. núm. 1380/2018 –NFJ079890–), las facultades de defensa del demandado están limitadas por la propia ley: de conformidad con el artículo 444.1 de la LEC, el demandado únicamente puede alegar y probar, o bien

<sup>3</sup> Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia (art. 28.1).

que ha realizado el pago, o bien las circunstancias que permiten la enervación de la acción de desahucio:

Artículo 444.1. Cuando en el juicio verbal se pretenda la recuperación de finca, rústica o urbana, dada en arrendamiento, por impago de la renta o cantidad asimilada solo se permitirá al demandado alegar y probar el pago o las circunstancias relativas a la procedencia de la enervación.

De acuerdo con tal criterio, las rentas debidas por el inquilino demandado en juicio de desahucio no se consideran litigiosas por cuanto el demandado tiene limitadas sus facultades de oposición. Es decir, no puede discutir las cuantías, sino solo alegar el pago o las razones por las que procede dejar sin efecto la acción de desahucio que la propiedad hubiera interpuesto contra él, que no son otras que, de nuevo, que se haya producido el pago o depósito de las rentas y demás cantidades debidas por razón del arrendamiento (art. 22.4 LEC).

Sin embargo, el propio TS, en su Sala Primera, de lo Civil, discrepa de que deba limitarse el derecho a la defensa del demandado en juicios de desahucio: el arrendatario puede contestar a la demanda y formular oposición a la misma, alegando las causas por las que no debe, total o parcialmente, las rentas reclamadas (STS, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 811/2021, de 29 de noviembre, rec. núm. 6086/2020):

No podemos considerar que, **si la ley permite al arrendatario oponerse alegando que no debe en todo o en parte la cantidad pretendida**, no quepa una enervación, con carácter subsidiario, oportunamente depositada, sobre el importe efectivamente adeudado, una vez que es judicialmente determinado, y que solo fuera factible una incondicionada consignación para pago, que finalizase el procedimiento de desahucio. **No tiene sentido que se limite de la manera expuesta el derecho de defensa de la parte arrendataria, con la obligación de elegir entre oponerse o consignar, y, por lo tanto, vedándole la posibilidad de negar la deuda**, tal y como es pretendida por el demandante y, al mismo tiempo, consignar para el supuesto de que su oposición no fuera estimada y, de esta forma, mantener por una vez, la vigencia del vínculo arrendaticio concertado (fundamento de derecho segundo 2.3) (la negrita es nuestra).

La normativa tributaria del IRPF se refiere a las rentas litigiosas a efectos de establecer el criterio de imputación temporal para las mismas, describiéndolas como aquellas en las que está pendiente de resolución judicial el derecho a su percepción o su cuantía, por lo que no han podido ser satisfechas total o parcialmente (art. 14.2 LIRPF).

Es decir, de acuerdo con la normativa del IRPF son litigiosas aquellas rentas en las que se discute judicialmente si hay derecho a su percepción o la cuantía de las mismas.

Seguidamente, vamos a exponer dos supuestos distintos de rentas litigiosas:



- En la Sentencia 264/2019, dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 3 de Fuengirola (notificada el 7 de noviembre de 2019), se desestima el desahucio instado por impago de rentas. En este supuesto, el demandante solicitaba (como en el caso que estamos comentando de la Sentencia 1467/2021 del TS, rec. núm. 5253/2020 –NFJ084360–) la resolución del contrato por impago de las mensualidades y la reclamación de las cantidades correspondientes. Sin embargo, el juez desestimó la demanda, atendiendo a las alegaciones de la parte demandada, la cual había aportado pruebas sobre la existencia de un contrato de arrendamiento posterior. En consecuencia, el fallo declaró no haber lugar a la resolución del contrato ni a la reclamación de cantidad alguna, por ser esta acción accesoria a la resolutoria del contrato por impago.
- En la Sentencia 68/2018, dictada por el Juzgado de lo Social número 12 de Madrid, se declara improcedente el despido de un trabajador y se condena a la empresa a abonarle 21.418,10 euros en concepto de indemnización por despido improcedente y reclamación de cantidades.

Este es un supuesto en el que la propia doctrina administrativa admite el carácter litigioso de las rentas reclamadas y permite la aplicación de la regla especial de imputación temporal del artículo 14.2 a) de la LIRPF. Así, la Consulta de la DGT V0220/2017, de 30 de enero (NFC063817), en relación con un despido por causas objetivas producido en 2015, que fue objeto de demanda y finalmente considerado improcedente, dando lugar a un incremento de la indemnización, afirma que:

en el presente caso, por conciliación judicial se reconoce la improcedencia del despido, el importe de la indemnización y el derecho del consultante a obtener la liquidación final reconocida. Con esta configuración de los hechos, la aplicación de las reglas sobre imputación temporal transcritas nos lleva a imputar al periodo impositivo 2016, periodo en el que tuvo lugar la conciliación judicial y adquirió firmeza la resolución judicial.

Sin embargo, de acuerdo con la doctrina del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, las rentas reclamadas en el juicio de desahucio del primer ejemplo (como ocurre también en el que es objeto del presente comentario) no deben calificarse como rentas litigiosas, prohibiendo, en consecuencia, la aplicación del criterio de imputación temporal que llevaría a declararlas en el ejercicio fiscal en que la resolución judicial hubiera adquirido firmeza.

Si ambas son rentas dirimidas ante un juzgado, ¿en dónde radica la diferencia?

Creemos que no existe: según ha declarado el TS, Sala de lo Civil, en un juicio de desahucio, el arrendatario puede oponerse alegando que no debe en todo o en parte las rentas reclamadas. Buena prueba de ello es la Sentencia referida, 264/2019, del Juzgado de Fuengirola, que estima la pretensión del inquilino y falla decretando que no existe derecho a la percepción de las cantidades que reclamaba el propietario.

Si desde la perspectiva tributaria (IRPF) es renta litigiosa aquella que está pendiente de resolución judicial, bien en lo que al derecho a su percepción se refiere, bien a su cuantía, en nuestra opinión, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, Sala de lo Civil, indudablemente, las rentas pendientes de pago en juicios por desahucio son rentas litigiosas, pues se discute el derecho a su percepción o la cuantía de las rentas. Así que creemos que son merecedoras de la regla especial de imputación temporal que establece la letra a) del apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF: se imputarán al periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

### 3.3. El principio de regularización íntegra

El TS ha acuñado este principio general del ordenamiento tributario que implica que la regularización tributaria llevada a cabo por los órganos de la Administración tributaria ha de ser completa, tanto en lo que perjudica como en lo que beneficia al contribuyente (Sentencia del TS de 10 de mayo de 2010, rec. núm. 1454/2005 –NFJ075919– FD 2.º). Ello significa que toda regularización tributaria afecta a las obligaciones conexas (léase, otros tributos, u otros periodos, u otros sujetos, que se ven afectados favorablemente por la regularización efectuada por la Administración, o, como en el caso que nos ocupa, gastos conectados a los ingresos imputados).

Como ha apuntado la doctrina científica y la jurisprudencia, el principio de regularización íntegra está vinculado con otros principios generales del ámbito tributario, como el de prohibición del enriquecimiento injusto, el de seguridad jurídica, o el de buena administración. Por ello, el TS exige a la Administración tributaria «una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las disfunciones derivadas de su actuación» (Sentencia del TS de 29 de octubre de 2020, rec. núm. 5442/2018 –NFJ079726–).

En 2019, el TS dictó cuatro sentencias de gran trascendencia en esta materia (Sentencias de 25 de septiembre, rec. núm. 4786/2017; 10 de octubre, rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–; 17 de octubre, rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–, y 13 de noviembre, rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–; las tres primeras referidas al IVA<sup>4</sup> y la cuarta, en relación con el impuesto sobre sociedades<sup>5</sup>), en las que se establecen dos efectos fundamentales de la aplicación del citado principio de regularización completa:

<sup>4</sup> En ellas se fija como criterio interpretativo que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2 c) del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

<sup>5</sup> El criterio interpretativo en este caso establece que, en aplicación del principio de seguridad jurídica, cuando se cuestione la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún

- La regularización ha de efectuarse en unidad de acto, de manera que no se deje para un momento posterior la determinación de la deuda del contribuyente<sup>6</sup>.
- La regularización extiende sus efectos a terceros, por encima de lo que hasta ese momento la jurisprudencia había perfilado en relación con las retenciones<sup>7</sup>.

Bien, pues a la vista de este sólido bloque jurisprudencial (reforzado por las Sentencias de 22 de abril de 2021, rec. cas. 1367/2020, y 26 de mayo de 2021, rec. cas. 574/2020), el TEAC ha cambiado su criterio, y en su Resolución de 20 de octubre de 2021 (RG 4977/2018 –NFJ083843–) determina que no se puede exigir al contribuyente que acuda a un procedimiento autónomo de devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, sino que la propia Administración habrá de realizar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución, regularizando de forma íntegra y de oficio la situación tributaria del contribuyente:

A la vista de todo lo expuesto, y adoptando la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente referida, siendo que el supuesto examinado por el Alto Tribunal en la última de las sentencias referidas, en el que se plantea un supuesto de denegación de la deducibilidad de las cuotas soportadas en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, es sustancialmente idéntico al que es ob-

---

tipo de vinculación, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración. Además, puesto que se trata de un principio general del derecho, su aplicación puede extenderse a situaciones en las que se produzcan las mismas circunstancias.

<sup>6</sup> Garrido Riosalido (2019, pp. 18 y 19) critica que la práctica habitual de la Inspección hasta la fecha consistía en:

remitir al contribuyente a un ulterior procedimiento ante los órganos de gestión tributaria quienes, en muchas ocasiones, llegaban a denegar estas solicitudes pese al literal de los acuerdos dictados por la Inspección [...] El Tribunal Supremo proscribió esta práctica y afirma que existiendo un procedimiento inspector en curso cuyo objeto versa precisamente sobre estos hechos, debe ser esta y no otra la sede en la que se ventile la aplicación del ajuste bilateral.

<sup>7</sup> Como explica Delgado Pacheco:

durante años fue una práctica habitual exigir del retenedor el importe de cantidades no retenidas al pagar un rendimiento, bien por no haber sometido este a retención alguna o bien por haberlo hecho en una cantidad inferior a la legalmente debida. No obstante, el perceptor del rendimiento podía haber presentado su declaración, incluyendo el rendimiento percibido, autoliquidando la cuota correspondiente y deduciendo solo la retención practicada, pagándose la deuda tributaria total. A pesar de ello, se exigía del retenedor la retención no practicada aunque ello obligara a devolver más tarde al retenido una cantidad prácticamente igual. El Tribunal Supremo, a pesar de que el legislador reforzó el carácter autónomo de la obligación de retener, rechazó esta práctica y entendió que no cabía exigir una deuda que había sido ya pagada aunque fuese por un obligado tributario distinto, porque tal proceder infringía el principio de prohibición del enriquecimiento injusto, sin perjuicio de los intereses y las sanciones que procediesen.

jeto de la presente controversia, entiende este Tribunal que **resulta aplicable el principio de regularización íntegra**, alegado por el reclamante, al presente supuesto, **debiendo este TEAC modificar su doctrina** mantenida hasta ahora en sus resoluciones de 26 de febrero de 2020 (RG 00-02449-2017) y 17 de septiembre de 2020 (RG 00-00281-2018), en donde este Tribunal se pronunciaba sobre la imposibilidad de la aplicación de la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado en un procedimiento gestor de comprobación limitada, pues se señalaba que requería de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo, que no eran factibles en dicho procedimiento por la limitación competencial establecida al respecto en la Ley General Tributaria.

En consecuencia, conforme a la jurisprudencia expuesta, procede estimar lo alegado, debiendo la Administración tributaria comprobar si la entidad tiene derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, realizando las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, sin necesidad de acudir a un procedimiento autónomo de devolución (FD Cuarto) (la negrita es nuestra).

La aplicación de esta doctrina al caso que nos ocupa implicaría que, puesto que la Administración tributaria había regularizado la declaración de IRPF del contribuyente cambiando la calificación de las rentas abonadas en ejecución de la sentencia del juicio de desahucio (las cuales, de ser consignadas por el contribuyente como ganancias de patrimonio, pasan a considerarse rendimientos del capital inmobiliario), también debería aplicar la deducción de los gastos correspondientes. Sin embargo, en este caso, no puede realizar la regularización íntegra de oficio sin la colaboración del contribuyente, ya que, al tratarse de rendimientos del capital inmobiliario, la Administración tributaria carece de los datos necesarios para conocer con exactitud cuáles son los gastos deducibles y su cuantía (gastos de comunidad de vecinos, primas de seguros de hogar, gastos de suministros abonados por la propiedad, intereses de capitales ajenos, obras de conservación y reparación, amortización, etc. –en general todos los necesarios para la obtención de los ingresos, ex art. 23 LIRPF). De entre estos gastos deducibles, destacan las rentas impagadas por el inquilino, ya que, según el artículo 23.1.3.º de la LIRPF, son deducibles «los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente».

Al amparo de esta prescripción legal, el contribuyente de nuestro caso pretendía, subsidiariamente, que hubiera un «lo comido por lo servido» en la regularización tributaria: aunque se le imputaran como rendimientos del capital inmobiliario las rentas impagadas, resultantes del juicio, al menos se las podría deducir como gasto en concepto de saldos de dudoso cobro, por lo que el resultado final de la regularización sería neutro.

El TS declara la imposibilidad de pronunciarse sobre este particular por varias razones:

- En primer lugar, porque no fue objeto de tratamiento en la sentencia de instancia por lo que, o se trata de una cuestión nueva, en cuyo caso no se puede analizar

en casación, o si se hubiera planteado en la demanda y el tribunal de instancia la hubiera omitido, dicha circunstancia debiera haberse denunciado como incongruencia omisiva o falta de motivación de la sentencia.

- En segundo lugar, porque esta pretensión subsidiaria del recurrente (esto es, que en aplicación de la doctrina de la regularización íntegra se computen las rentas debidas como saldos de dudoso cobro deducibles del rendimiento) es ajena al auto de admisión y a la controversia que determina el interés casacional del recurso.
- Por último, porque la aplicación de dicha deducción es una cuestión fáctica, que depende de circunstancias concretas que han de probarse, actuaciones que no se pueden verificar en sede casacional.

En cualquier caso, el Alto Tribunal sí hace un esbozo del funcionamiento de dicha deducción, tal y como la desarrolla el artículo 13 e) del RIRPF: para que se considere gasto deducible de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario, los saldos de dudoso cobro han de estar suficientemente justificados. Se considera, según el reglamento, que están justificados si el deudor se halla en situación de concurso (circunstancia que, si el inquilino es un particular que arrienda una vivienda, no tiene aplicabilidad, aunque no es el caso que nos ocupa, en que se alquila un local de negocio), o bien si han transcurrido más de seis meses entre la primera gestión de cobro y el 31 de diciembre.

En el caso de autos, el propietario únicamente había cobrado las mensualidades de enero y abril. De las diez pendientes de cobrar, solo podría deducirse de los rendimientos, en concepto de saldos de dudoso cobro (si lo hubiera alegado y probado en el momento procesal oportuno), las correspondientes a los meses de febrero, marzo, mayo y junio, pues son las únicas en las que se da cumplimiento al requisito temporal explicado: que hayan transcurrido más de seis meses desde que se intentaron cobrar hasta el final del periodo impositivo. Los alquileres impagados de los meses de julio a diciembre serían saldos de dudoso cobro deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario del ejercicio siguiente.

## Referencias bibliográficas

Delgado Pacheco, A. (2020). El Tribunal Supremo refuerza su doctrina sobre el principio de regularización íntegra ante una inspección tributaria. *Nuestra fiscalidad, blogs Expansión.com*. Departamento tributario de Garrigues.

Garrido Riosalido, M. Á. (2019). El derecho a la regularización íntegra. *elEconomista.es*. Buen Gobierno. Opinión.

## Bibliografía

- Juan Lozano, A. M.<sup>a</sup> (2012). El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo. *Actum fiscal*, 71.
- Martín Fernández, F. J. (2004). La fuerza expansiva de los actos favorables: su extensión a tributos y ejercicios distintos de aquellos para los que fueron dictados. *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, 18.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*, 6.
- Villar Ezcurra, M. (2016). La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015. *Quincena Fiscal*, 9.

# Consideraciones y supuestos prácticos en torno a la nueva regulación del artículo 27 de la Ley General Tributaria

**José M.<sup>a</sup> Díez-Ochoa y Azagra**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Licenciado en Derecho*

## Extracto

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, modifica el sistema de recargos por extemporaneidad sin requerimiento previo estableciéndose un sistema de recargos crecientes, siendo el recargo del 1 % más otro 1 %, adicional, por cada mes completo de retraso y sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de 12 meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, además del devengo del recargo del 15 %, comenzará el devengo de intereses de demora. Se establece también un régimen transitorio según el cual el nuevo sistema de recargos será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad al 11 de julio de 2021, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

A continuación, exponemos brevemente la evolución normativa del artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT) para poderla aplicar posteriormente sobre dos supuestos prácticos, uno sobre la aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargos de extemporaneidad (viendo la nueva regulación y la anterior) y otro sobre la aplicación retroactiva de la causa de exclusión del recargo de extemporaneidad en el actual artículo 27.2 de la LGT.

## 1. Evolución normativa

El artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), viene a contemplar expresamente las consecuencias que derivan de una conducta del obligado tributario caracterizada por las siguientes circunstancias:

- 1.<sup>a</sup> Presentación de autoliquidaciones (o de declaraciones) de forma extemporánea (fuera del plazo reglamentario de declaración).
- 2.<sup>a</sup> Presentación voluntaria por parte del obligado tributario (sin mediar requerimiento administrativo).
- 3.<sup>a</sup> De dicha autoliquidación (o declaración) deriva la existencia de una deuda tributaria reconocida bien por el propio obligado tributario (autoliquidación) bien como consecuencia de la liquidación posterior que practique la Administración (declaración tributaria).

De concurrir las circunstancias mencionadas, las consecuencias que derivan de dicha conducta del obligado tributario es la exigencia del recargo de extemporaneidad recogido en el artículo 27 de la LGT y la exclusión de la imposición de sanciones tributarias respecto de la deuda que deriva de la declaración o autoliquidación.

No obstante, hay que tener en cuenta que dicho recargo de extemporaneidad nace como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones (o de declaraciones) de forma extemporánea, con independencia de que se ingrese o no se ingrese la deuda tributaria autoliquidada (o, en el caso de declaraciones tributarias cuya deuda es cuantificada por la propia Administración, que se ingrese dicho importe).



En el caso de que no se efectuara el ingreso, la deuda entraría en periodo ejecutivo y se devengaría además el recargo ejecutivo regulado en el artículo 28 de la citada LGT. Esto es, ambos recargos responden a situaciones diferentes y pueden ser perfectamente compatibles.

En este sentido, el artículo 27.3 de la LGT dispone que:

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

La finalidad de la exigencia del recargo de extemporaneidad (art. 27 LGT), excluyendo dichas conductas de la esfera de las infracciones tributarias, ha sido, ya desde antiguo, una tendencia de la normativa tributaria en esta materia por cuanto se pretende, y esa es la intencionalidad del legislador, estimular conductas voluntarias, aun cuando extemporáneas, toda vez que el porcentaje de los recargos recogidos en el artículo 27 son siempre menores que el importe de las sanciones.

Dejando al margen los antecedentes legislativos (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) que ya contemplaban la aplicación de los recargos de extemporaneidad en el artículo 61.2 y 3 de la misma si bien con diferente suerte, y así cabe destacar:

- Artículo 61.2 de la Ley 230/1963. Redacción vigente desde el 17 de enero de 1986 hasta el 31 de diciembre de 1991 (Ley 46/1985, de 27 de diciembre):

2. 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.

Declarada su constitucionalidad por la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741).

- Artículo 61.2 de la Ley 230/1963. Reacción vigente desde el 1 de enero de 1992 hasta el 22 de julio de 1995 (Ley 18/1991, de 6 de junio):

2. Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las

sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Declarada su inconstitucionalidad por la Sentencia del TC 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503).

- Artículo 61.3 de la Ley 230/1963. Reacción vigente desde 23 de julio de 1993 hasta el 1 de julio de 2004, entrada en vigor de la Ley 58/2003 (Ley 25/1995, de 20 de julio):

3. Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, **en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora**. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 o 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. (La negrita es nuestra)

## 2. Redacción actual

En la actual LGT (Ley 58/2003) los recargos de extemporaneidad se recogen en el artículo 27.2 de la misma que en la redacción vigente a partir del 1 de julio de 2004 se redactó en los siguientes términos:

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo es-

tablecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

[...]

En consecuencia, la redacción del artículo 27 de la LGT coincidía en cuanto a los porcentajes de recargos con la anterior LGT (Ley 230/1963), si bien en el caso de que el retraso fuera superior a 12 meses, en el cómputo de los intereses de demora, se excluyen los primeros 12 meses de retraso.

Dicho artículo 27 ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 11/2021, de 9 de julio, con fecha de entrada en vigor el 11 de julio de 2021 y ha quedado redactado en los siguientes términos:

2. 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.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, la comparación de los porcentajes vigentes hasta el 10 de julio de 2021 y los vigentes a partir de dicha fecha conlleva que las diferencias son:

Redacción vigente hasta el 10 de julio de 2021	Recargo	Interés de demora	Sanción
Retraso inferior a 3 meses	5 %	No	No
Entre 3 y 6 meses	10 %	No	No
Entre 6 y 12 meses	15 %	No	No
Más de 12 meses	20 %	Sí(1)	No

(1) Por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Redacción vigente a partir del 10 de julio de 2021	Recargo	Interés de demora	Sanción
Retraso inferior a 1 mes	1 %	No	No
Retraso inferior a 2 meses	2 %	No	No
Retraso inferior a 3 meses	3 %	No	No
Retraso inferior a 4 meses	4 %	No	No
Retraso inferior a 5 meses	5 %	No	No
Retraso inferior a 6 meses	6 %	No	No
Retraso inferior a 7 meses	7 %	No	No
Retraso inferior a 8 meses	8 %	No	No
Retraso inferior a 9 meses	9 %	No	No
Retraso inferior a 10 meses	10 %	No	No
Retraso inferior a 11 meses	11 %	No	No
Retraso de 12 meses o inferior a 12 meses	12 %	No	No
Retraso superior a 12 meses	15 %	Sí(1)	No

(1) Por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Con ambas normativas, el recargo se calculará sobre el importe reconocido a ingresar en la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación que practique la Administración a partir de la declaración extemporánea y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, así como los intereses de demora.

Por otro lado, cuando proceda la liquidación de intereses, el tipo de interés aplicable será el previsto en el artículo 26.6 de la LGT (interés de demora).

Resulta, por tanto, evidente que los nuevos porcentajes de recargos de extemporaneidad son más favorables, por tal motivo la disposición transitoria primera de la citada Ley 11/2021 regula el «Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones, limitación de pagos en efectivo y transmisiones de determinados bienes» y establece que:

1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.

Dicha disposición transitoria realmente sería innecesaria por cuanto ya el artículo 10.2 de la LGT contempla la aplicación retroactiva de los recargos en cuanto sean más favorables y a estos efectos dispone que:

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los **recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación** resulte más favorable para el interesado. (La negrita es nuestra)

## SUPUESTO 1. Aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargos de extemporaneidad

Con fecha 23 de agosto de 2019 se notificó a la entidad Irmibe, SA el inicio de un procedimiento inspector respecto del impuesto sobre sociedades (IS), año 2017, periodo respecto del que no presentó en plazo la correspondiente autoliquidación.

Dicha entidad, a la vista de dicha comunicación, presentó el 5 de septiembre de 2019 las siguientes autoliquidaciones:

Concepto	Modelo	Periodo	Fecha	Importe	Observaciones
IS	200	2017	5-9-2019	50.000	A ingresar e ingresado
IVA	303	4T-2018	5-9-2019	15.000	A ingresar e ingresado
IVA	303	1T-2019	5-9-2019	10.000	A compensar
IVA	303	2T-2019	5-9-2019	5.000	A ingresar e ingresado

Periodos de declaración:

- IS: 25 de julio de 2018.
- IVA 4.º trimestre 2018: hasta el 30 de enero de 2019.
- IVA 1.º trimestre 2019: hasta el 20 de abril de 2019.
- IVA 2.º trimestre 2019: hasta el 20 de julio de 2019.

El acta referida al IS del año 2017 se firmó en conformidad con la fecha 7 de marzo de 2020, no siendo objeto de reparo alguno por el inspector-jefe, por lo que la liquidación se entiende dictada y notificada el 8 de abril de 2020. La liquidación que deriva del acta presenta el siguiente detalle:

IS 2017	Importe
Base imponible	300.000
Cuota íntegra	75.000
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	75.000
Retenciones	5.000
Cuota a ingresar	70.000
Ingresado en autoliquidación	-50.000
Cuota regularizada	20.000
Intereses de demora	3.377,53
<b>Total deuda</b>	<b>23.377,53</b>

Intereses de demora:

	50.000	20.000
Día inicial	25-7-2018	25-7-2018
Día final	5-9-2019	8-4-2020



	50.000	20.000
▶		
Días	408 días	624 días
Tipo	3,75 %	3,75 %
Importe	2.095,89	1.281,64

Con fecha 7 de abril de 2020 se recibió la notificación de la sanción impuesta por la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, calificándose de grave (por la falta de presentación de la autoliquidación), con el siguiente detalle:

Infracción tributaria	Artículo 191 de la LGT
Tipificación	Grave
Base de sanción	70.000
Porcentaje de sanción mínimo	50 puntos porcentuales
Ocultación	25 puntos porcentuales
Sanción íntegra	75 puntos porcentuales
Reducción por conformidad (art. 188.2 b) LGT)	-22,5 puntos porcentuales
Sanción reducida	52,5 %
Importe de la sanción	36.750 euros
Reducción (art. 188.3 LGT)	9.187,5 euros
Sanción a ingresar	27.562,5 euros

Tanto el importe de la liquidación como de la sanción fueron ingresados en periodo voluntario, si bien la sanción fue objeto de reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, con fecha 7 de marzo de 2020 se recibieron las liquidaciones de los diferentes recargos de extemporaneidad.

La entidad, conocedora de la publicación del anteproyecto de la Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, recurrió el acto de imposición de la sanción, así como las liquidaciones de los recargos de extemporaneidad practicadas por la Dependencia de Gestión, sin perjuicio de efectuar el correspondiente ingreso en periodo voluntario de todas ellas.

Se pide:

Determinar las consecuencias fiscales.

## Solución

### Consecuencias fiscales

Por lo que se refiere a la liquidación y sanción que deriva del procedimiento inspector (IS 2017)

La conducta de la entidad, si bien es extemporánea, no puede calificarse de voluntaria, por cuanto la presentación de la autoliquidación se efectúa con posterioridad a la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

En consecuencia, no resulta de aplicación la exigencia de los recargos de extemporaneidad entrando dicha conducta dentro del ámbito de las infracciones tributarias, en el presente caso la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación»).

A) Por lo que se refiere a la liquidación de los intereses de demora

El cálculo de los intereses de demora es correcto por cuanto en relación con el día de inicio de cómputo será el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de declaración (25 de julio de 2018) y el día final será, por un lado, para la deuda autoliquidada (50.000 €), la fecha de presentación de la autoliquidación (5 de septiembre de 2019) y para la deuda descubierta (20.000 €), la fecha final será un mes más tarde a contar desde la fecha de incoación del acta (8 de abril de 2020).

B) Por lo que se refiere a la reducción establecida en el artículo 188.3 de la LGT (reducción por pronto pago)

La reducción de las sanciones contemplada en el artículo 188.3 de la LGT, coloquialmente denominada «por pronto pago» hasta el 10 de julio de 2021 ascendía al 25 % de la sanción reducida, si bien está condicionada a:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al



pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

En consecuencia, al haberse interpuesto reclamación económico-administrativa contra la sanción, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una vez interpuesta dicha reclamación le exigirá a la entidad la reducción del 25 % practicada, por importe de 9.187,5 euros, por lo que el importe total satisfecho ascenderá a 36.750 euros.

No obstante, a partir del 11 de julio de 2021, se modifica el artículo 199.3 de la LGT (Ley 11/2021) y dicha reducción se eleva al 40 %.

La cuestión estriba en si dicho aumento del porcentaje de reducción puede o no aplicarse retroactivamente.

En este sentido, la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 dispone que:

## 2. Régimen transitorio de la reducción de las sanciones.

La nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración Tributaria competente rectificará dichas sanciones.

**También se aplicará la nueva redacción del apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si concurren las siguientes circunstancias:**

a) Que, desde su entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración Tributaria competente el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o reclamación.

b) Que en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo. (La negrita es nuestra)

En consecuencia, para poder beneficiarse de la reducción del 40 %, con carácter retroactivo (en el caso de que a la fecha de 11 de julio de 2021 no hubiera adquirido firmeza el acto administrativo de imposición de sanción), la entidad tendría que desistir de la reclamación económico-administrativa interpuesta antes del 1 de enero de 2022.

Al estar ingresada la sanción por importe de 36.750 euros, procederá la devolución como ingreso indebido del 40 % sobre los 36.750 euros, esto es, la devolución ascenderá a 14.700 euros más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso de la sanción hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

Por lo que se refiere a la presentación de autoliquidaciones relativas al IVA 4.º trimestre de 2018, 1.º y 2.º trimestre de 2019

Dichas autoliquidaciones se califican como extemporáneas y voluntarias, por lo que resulta de aplicación el recargo de extemporaneidad del artículo 27 de la LGT.

IVA 4.º trimestre de 2018

Fin del plazo de presentación de la autoliquidación: hasta el 30 de enero de 2019.

Fecha de presentación: 5 de septiembre de 2019.

Resultado: 15.000 euros a ingresar e ingresado en la fecha de presentación.

La liquidación del recargo de extemporaneidad se recibió el 7 de marzo de 2020 y según el enunciado fue ingresado en periodo voluntario, si bien fue objeto de reclamación económico-administrativa.

En consecuencia, procede la reducción del recargo de extemporaneidad en un 25 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.5 de la LGT, a tenor del cual:

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización

del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

La liquidación del recargo practicada en el acuerdo de 7 de marzo de 2020 presenta el siguiente detalle:

Retraso	30-1-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	15.000 euros
Entre 6 y 12 meses	15 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
<b>Total recargo</b>	<b>2.250 euros</b>
Reducción (art. 27.5 LGT)	-562,5 euros
<b>Recargo a ingresar</b>	<b>1.687,5 euros</b>

Ahora bien, al haberse recurrido el recargo de extemporaneidad y, por tanto, no siendo firme la liquidación de dicho recargo a fecha 11 de julio de 2021, procederá la aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargo en la redacción dada por la Ley 11/2021, de acuerdo con la disposición transitoria primera de dicha ley y el artículo 10.2 de la LGT, por lo que el recargo a aplicar será:

Retraso	30-1-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	15.000 euros
8 meses completos y 5 días	9 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
<b>Total recargo</b>	<b>1.350 euros</b>
Reducción (art. 27.5 LGT)	-337,5 euros
<b>Recargo a ingresar</b>	<b>1.012,5 euros</b>

Al estar ingresada la liquidación del recargo correspondiente al 4.º trimestre de 2018 (1.687,5 €) procederá la devolución como ingreso indebido de 675 euros (1.687,5 – 1.012,5) más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso del recargo hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

#### IVA 1.º trimestre 2019

Fin del plazo de presentación de la autoliquidación: hasta el 20 de abril de 2019.

Fecha de presentación: 5 de septiembre de 2019.

Resultado: 10.000 euros a compensar.

No resulta de aplicación el recargo de extemporaneidad por cuanto no resulta cuota a ingresar de la autoliquidación presentada.

La conducta está tipificada en el artículo 198 de la LGT («Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones»).

La sanción a imponer ascenderá a 200 euros, pero al haberse presentado de forma voluntaria aun cuando fuera extemporánea, la sanción se reducirá en un 50 %, esto es, la sanción ascenderá a 100 euros.

A dicho importe se le aplicará la reducción del 25 % de acuerdo con lo establecido en el artículo 188.3 de la LGT, por lo que el importe a ingresar habrá sido de 75 euros.

No obstante, de haberse recurrido, y el acto administrativo de imposición de la sanción no fuera firme a fecha 11 de julio de 2021, resultaría de aplicación la reducción «por pronto pago» vigente a partir del 11 de julio de 2021, por lo que la sanción ascenderá a 60 euros, de acuerdo con las consideraciones efectuadas en el apartado correspondiente a la sanción relativa al IS, periodo 2017, esto es, deberá desistir de la reclamación interpuesta antes del 1 de enero de 2022.

Por tanto, de haberse ingresado los 75 euros, procedería la devolución de ingresos indebidos por importe de 15 euros más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso de la sanción hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

#### IVA 2.º trimestre 2019

Fin del plazo de presentación de la autoliquidación: hasta el 20 de julio de 2019.

Fecha de presentación: 5 de septiembre de 2019.

Resultado: 5.000 euros a ingresar e ingresado en la fecha de presentación.

La liquidación del recargo de extemporaneidad se recibió el 7 de marzo de 2020 y según el enunciado fue ingresado en periodo voluntario, si bien fue objeto de reclamación económico-administrativa.

En consecuencia, procede la reducción del recargo de extemporaneidad en un 25 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.5 de la LGT, anteriormente transcrito.

La liquidación del recargo practicada en el acuerdo de 7 de marzo de 2020 presenta el siguiente detalle:

Retraso	20-7-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	5.000 euros
Inferior a 3 meses	5 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
<b>Total recargo</b>	<b>250 euros</b>
Reducción (art. 27.5 LGT)	-62,5 euros
<b>Recargo a ingresar</b>	<b>187,5 euros</b>

Ahora bien, al haberse recurrido el recargo de extemporaneidad y, por tanto, no siendo firme la liquidación de dicho recargo a fecha 11 de julio de 2021, procederá la aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargo en la redacción dada por la Ley 11/2021, de acuerdo con la disposición transitoria primera de dicha ley y el artículo 10.2 de la LGT, por lo que el recargo a aplicar será:

Retraso	20-7-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	5.000 euros
1 mes completo y 16 días	2 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
<b>Total recargo</b>	<b>100 euros</b>





Reducción (art. 27.5 LGT)	-25 euros
<b>Recargo a ingresar</b>	<b>75 euros</b>

Al estar ingresada la liquidación del recargo correspondiente al 2.º trimestre de 2019 (187,5 €), procederá la devolución como ingreso indebido de 112,5 euros (187,5 – 75) más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso del recargo hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

### 3. Supuesto de exclusión del recargo de extemporaneidad

Como novedad la Ley 11/2021, de 9 de julio, con efectos a partir del 11 de julio de 2021, ha introducido una causa de exclusión de la exigencia del recargo de extemporaneidad, que se entronca directamente con la finalidad del legislador de favorecer el cumplimiento extemporáneo y voluntario del obligado tributario y, por otro lado, viene a introducir una mejora técnica que hasta el 11 de julio de 2021 producía un perjuicio para el obligado tributario por cuanto a dicha conducta se le exigía el recargo de extemporaneidad. Por tal razón se considera totalmente necesaria por cuanto viene a contemplar una situación en la que el propio obligado tributario se veía perjudicado en los casos en los que actuaba extemporáneamente y de forma voluntaria presentando una autoliquidación (o declaración) siguiendo el criterio de la propia Administración tributaria siempre que no se hubiera impuesto sanción alguna en la conducta regularizada por el obligado tributario.

Con la redacción vigente hasta el 10 de julio de 2021, cuando el obligado tributario presentaba las autoliquidaciones complementarias de ejercicios posteriores (o anteriores no prescritos) a los regularizados por la Administración tributaria siguiendo el criterio mantenido por esta en un ejercicio que era objeto de regularización que no llevara aparejada sanción, se le exigía el recargo de extemporaneidad. En el caso de que no presentara dicha autoliquidación complementaria, de ser nuevamente objeto de regularización dichos ejercicios posteriores (o anteriores no prescritos), se le exigiría tan solo intereses de demora.

En consecuencia, el obligado tributario no tenía aliciente alguno en presentar las autoliquidaciones complementarias y lógicamente preferiría esperar a que la Administración tributaria le regularizase los ejercicios que pudieran verse afectados por el criterio mantenido por la Administración tributaria, que conllevaba el ahorro fiscal del recargo de extemporaneidad.

Dicha situación es la que se ha venido a corregir mediante la inclusión dentro del artículo 27.2 de la LGT de la exclusión del devengo del recargo de extemporaneidad.

Dispone el artículo 27.2 de la LGT, en la redacción vigente a partir del 11 de julio de 2021 que:

[...]

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.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que, en materia de infracciones y sanciones, así como en materia de recargos, es de aplicación retroactiva la normativa más favorable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la LGT y en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 que establece:

#### 1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.

## SUPUESTO 2. Aplicación retroactiva de la causa de exclusión del recargo de extemporaneidad incluida en el actual artículo 27.2 de la LGT

La entidad Irmibe, SA ha sido objeto de un procedimiento inspector en relación con el IS de 2016.

Las actas se firmaron de conformidad con la fecha 10 de marzo de 2020. El único motivo de la regularización se refiere a la valoración a valor de mercado de determinadas operaciones vinculadas en las que la Administración discrepa del método empleado por el obligado tributario por cuanto se entiende que no refleja adecuadamente la valoración a valor de mercado entre entidades independientes.

Como consecuencia de la aplicación del método de valoración aplicado por la Administración se determina un aumento de la base imponible de 2016 por importe de 500.000 y una cuota a ingresar de 125.000 euros ( $25\% \times 500.000 \text{ €}$ ) más los correspondientes intereses de demora (desde el 26 de julio de 2017 hasta el 11 de abril de 2020). La regularización no apreció la existencia de infracción tributaria alguna.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al hecho de que dicho exceso de valor de mercado se reiteraba en los años 2017 y 2018, la entidad presentó con fecha 20 de julio de 2020 las correspondientes autoliquidaciones de dichos años, ajustando la valoración de mercado inicialmente declarada al criterio mantenido por la Inspección con relación al periodo 2016 (respecto del que prestó conformidad). Asimismo, y por lo que se refiere al periodo impositivo de 2018, incluyó en la autoliquidación complementaria otro ajuste extracontable positivo por importe de 100.000 euros derivado de una multa por vertido de aguas tóxicas a un cauce fluvial que le habían impuesto.

El importe de las autoliquidaciones complementarias fue ingresado al tiempo de su presentación (20 de julio de 2020).

El detalle de las autoliquidaciones complementarias es:

	2017	2018
Aumento base imponible por valoración a valor de mercado según criterio de la Inspección año 2016	500.000	500.000
Aumento por multa fiscalmente no deducible	0	100.000
Total aumento en base imponible	500.000	600.000
Aumento en cuota íntegra	125.000	150.000



Con fecha 23 de agosto de 2020 se recibió la notificación de los correspondientes recargos de extemporaneidad, siendo ingresados en periodo voluntario el 5 de octubre de 2020, sin perjuicio de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa por cuanto la entidad era concedora de la publicación del anteproyecto de la Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. A fecha 11 de julio de 2021 está pendiente de resolución por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional.

Se pide:

Determinar las consecuencias fiscales.

## Solución

### Consecuencias fiscales

Normativa vigente hasta el 10 de julio de 2021

Las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018 se califican como extemporáneas y voluntarias, por lo que resultaría aplicable el recargo de extemporaneidad vigente en la fecha de la presentación de las autoliquidaciones complementarias (20 de julio de 2020) en los siguientes términos:

Concepto	Modelo	Fin periodo de declaración	Fecha de presentación	Deuda a ingresar
IS 2017	200	25-7-2018	20-7-2020	125.000
IS 2018	200	25-7-2019	20-7-2020	150.000

En consecuencia, y en principio, el recargo de extemporaneidad sería:

	IS 2017	IS 2018
Deuda autoliquidada	125.000	150.000
Retraso en la presentación	25-7-2018 a 20-7-2020 Superior a 12 meses	25-7-2019 a 20-7-2020 Superior a 6 meses e inferior a 12 meses
Porcentaje de recargo	20 %	15 %



	IS 2017	IS 2018
▶		
Importe del recargo	20 % × 125.000 = 25.000 euros	15 % × 150.000 = 22.500 euros
Intereses de demora		
Periodo de cálculo	25-7-2019 a 20-7-2020	Sin intereses de demora
Total días	362	
Tipo de interés de demora	3,75 %	
Total intereses de demora	4.641,88 euros	
<b>Total</b>	<b>29.641,88 euros</b>	<b>22.500 euros</b>

Ahora bien, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación del recargo de extemporaneidad si bien efectuó el ingreso tanto de las autoliquidaciones extemporáneas presentadas como de los propios recargos de extemporaneidad en el periodo voluntario de pago, por lo que resulta de aplicación la reducción del recargo prevista en el artículo 27.5 de la LGT, a tenor del cual:

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Por tanto, al cumplirse dichos requisitos, el importe ingresado ascendería a:

	IS 2017	IS 2018
Porcentaje de recargo	20 %	15 %
Importe del recargo	20 % × 125.000 = 25.000 euros	15 % × 150.000 = 22.500 euros
Reducción 25 %	-6.250 euros	-5.625 euros
Recargo de extemporaneidad reducido	18.750 euros	16.875 euros
Intereses de demora	4.641,88 euros	0
<b>Total</b>	<b>23.391,88 euros</b>	<b>16.875 euros</b>

Ante dicha circunstancia (exigencia del recargo de extemporaneidad) la entidad podría haber optado por no presentar las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018 y que fuera la propia Administración la que mediante un procedimiento posterior regularizase dichos años mediante un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento inspector, aplicando el mismo criterio en cuanto a la valoración de la operación a valor de mercado mantenido en el año 2016, que como no se apreció la existencia de infracción, tampoco sería sancionable en los años 2017 y 2018.

*(A los efectos de la solución del supuesto, a efectos comparativos, pensemos que dicha liquidación se practica igualmente el 20 de julio de 2020.)*

En este caso, las consecuencias habrían sido (suponiendo que solo se hubiera regularizado el aumento del valor de mercado por importe de 500.000 € en cada uno de los años):

Liquidación practicada por la Administración	2017	2018
Aumento base imponible por valoración a valor de mercado según criterio de la Inspección año 2016	500.000 euros	500.000 euros
<b>Total aumento en base imponible</b>	<b>500.000 euros</b>	<b>500.000 euros</b>
Aumento en cuota íntegra	125.000 euros	125.000 euros
Interés de demora	25-7-2018 a 20-7-2020	25-7-2019 a 20-7-2020
Total días	727	362
Tipo de interés de demora	3,75 %	3,75 %
<b>Total intereses de demora</b>	<b>9.329,38 euros</b>	<b>4.641,88 euros</b>

Si comparamos las consecuencias de ambas opciones, se desprende claramente que la conducta del obligado tributario presentando autoliquidaciones complementarias de los

años 2017 y 2018 es más gravosa que si no hiciera nada y esperara a que la Administración le regularizase mediante un procedimiento de aplicación de los tributos.

Dicho perjuicio será:

	2017	2018
Recargo de extemporaneidad	29.641,88 euros	22.500 euros
Liquidación practicada por la Administración	9.329,38 euros	4.641,88 euros
<b>Diferencia</b>	<b>20.312,5 euros</b>	<b>17.858,12 euros</b>

Pues bien, esa diferencia de trato es la que ha venido a corregir la Ley 11/2021, de 9 de julio, mediante la inclusión de unas circunstancias que impiden el devengo del recargo de extemporaneidad.

Dichas circunstancias son:

- 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.

En consecuencia y en principio, la liquidación del recargo de extemporaneidad a partir del 11 de julio de 2021 sería:

	IS 2017	IS 2018
Deuda autoliquidada	125.000	150.000
Retraso en la presentación	25-7-2018 a 20-7-2020	25-7-2019 a 20-7-2020
	Superior a 12 meses	Superior a 11 meses e inferior a 12 meses



	IS 2017	IS 2018
▶		
Porcentaje de recargo	15 %	12 %
Importe del recargo	15 % × 125.000 = 18.750 euros	12 % × 150.000 = 18.000 euros
Intereses de demora		
Periodo de cálculo	25-7-2019 a 20-7-2020	Sin intereses de demora
Total días	362	
Tipo de interés de demora	3,75 %	
Total intereses de demora	4.641,88 euros	
<b>Total</b>	<b>23.391,88 euros</b>	<b>18.000 euros</b>
Reducción del recargo (art. 27.5 LGT)	-4.687,5 euros (18.750 × 25 %)	-4.500 euros (18.000 × 25 %)
Recargo reducido	14.062,25 euros	13.500 euros
Intereses de demora	4.641,88 euros	0
<b>Total a ingresar</b>	<b>18.704,13 euros</b>	<b>13.500 euros</b>

Ahora bien, concurriendo las circunstancias previstas en el artículo 27.2 de la LGT (redacción vigente a partir del 11 de julio de 2021) en el año 2017 y parcialmente en el año 2018, no procederá la exigencia del recargo de extemporaneidad en el año 2017 por la parte de cuota ingresada que deriva del aumento del valor de mercado de la operación vinculada (aumento en base de 500.000 € y efecto en cuota de 125.000 €) y tan solo cabrá liquidar el recargo de extemporaneidad por la parte de cuota que deriva del aumento en la base imponible de la multa impuesta a la entidad por vertido de aguas tóxicas a un cauce fluvial que le habían impuesto (100.000 € de aumento en la base imponible y aumento en la cuota de 25.000 €).

En cuanto al primero de los requisitos recogidos en la nueva redacción del artículo 27.2 de la LGT anteriormente transcrito, la liquidación del acta del año 2016 se produjo el 11 de abril de 2020 y las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018 se presentaron el 20 de julio de 2020, por lo que se presentan dentro de los 6 meses.

Se cumple igualmente el segundo de los requisitos por cuanto se presentaron y se ingresaron las autoliquidaciones complementarias.

Por lo que se refiere al tercero de los requisitos, del enunciado no se desprende que hubiera interpuesto reclamación contra la liquidación que deriva del acta del año 2016 ni

consta que se hubiera iniciado un procedimiento de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018.

Por último, en la regularización del año 2016 no se apreció la comisión de infracción tributaria.

Por tanto, concurriendo dichos requisitos, al tratarse de liquidaciones de recargos de extemporaneidad que no son firmes a la fecha de 11 de julio de 2021, de cumplirse dichos requisitos las consecuencias serán:

	IS 2017	IS 2018
Deuda autoliquidada	125.000	25.000 (150.000 – 125.000)
Retraso en la presentación	25-7-2018 a 20-7-2020 Superior a 12 meses	25-7-2019 a 20-7-2020 Superior a 11 meses e inferior a 12 meses
Porcentaje de recargo	0 (art. 25.2 LGT)	12%
Importe del recargo	0	12% × 25.000 = 3.000 euros
Intereses de demora		
Periodo de cálculo	25-7-2019 a 20-7-2020	Sin intereses de demora
Total días	362	
Tipo de interés de demora	3,75%	
Total intereses de demora	4.641,88 euros	
<b>Total</b>	<b>4.641,88 euros</b>	<b>3.000 euros</b>
Reducción del recargo (art. 27.5 LGT)	0	-750 euros (3.000 × 25%)
Recargo reducido		2.250 euros
Intereses de demora	4.641,88 euros	0
<b>Total a ingresar</b>	<b>4.641,88 euros</b>	<b>2.250 euros</b>

De acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 y en el artículo 10.2 de la LGT, al no ser firmes la liquidación de los recargos de extemporaneidad a la fecha de 11 de julio de 2021, los nuevos recargos al resultar más favorables que los vigentes en la normativa anterior, resultarán de aplicación retroactiva y, por tanto, procederá la devolución como ingreso indebido de las siguientes magnitudes:

	IS 2017	IS 2018
Importe ingresado ley vigente hasta el 10-7-2021	23.391,88 euros	16.875 euros
Importe a ingresar ley vigente a partir del 11-7-2021	4.641,88 euros	2.250 euros
<b>Devolución de ingreso indebido</b>	<b>18.750 euros</b>	<b>14.625 euros</b>

Sobre el importe de las cantidades a devolver habrá que abonar intereses de demora desde la fecha del ingreso de los recargos liquidados e ingresados (5 de octubre de 2020), hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago una vez que el tribunal económico-administrativo resuelva la resolución de la reclamación interpuesta contra los citados recargos.

# Analizando longitudinalmente la creación de valor de la empresa desde el enfoque de las capacidades dinámicas

**Lorena Ruiz-Fernández**

*PDI del Departamento de Organización de Empresas.  
Universidad de Alicante*

[lorena.fernandez@ua.es](mailto:lorena.fernandez@ua.es) | <https://orcid.org/0000-0001-8894-9701>

**Pedro Seva-Larrosa**

*PDI del Departamento de Organización de Empresas.  
Universidad de Alicante*

[pedro.seva@ua.es](mailto:pedro.seva@ua.es) | <https://orcid.org/0000-0003-0729-4454>

**Laura Rienda**

*PDI del Departamento de Organización de Empresas.  
Universidad de Alicante*

[laura.rienda@ua.es](mailto:laura.rienda@ua.es) | <https://orcid.org/0000-0002-1940-4035>

## Extracto

El objetivo de nuestro trabajo consiste en destacar la utilidad de los ratios contables en el análisis de la creación de valor de la empresa considerando el efecto del tiempo. Para llevar a cabo este análisis se ha tomado una muestra de datos de panel formada por aquellas empresas de la Unión Europea que han presentado en los últimos años un mayor nivel de inversión en I+D. La técnica de análisis utilizada ha sido la regresión múltiple mediante el estimador de efectos fijos y efectos aleatorios. En cuanto a los resultados obtenidos, se ha contrastado la influencia positiva y estadísticamente significativa de determinadas ratios contable-financieras sobre la creación de valor de la empresa. Entre las principales contribuciones de nuestro estudio, podemos resaltar la necesidad de conectar el análisis contable y la toma de decisiones estratégicas para la creación de valor de la empresa. Asimismo, enfatizamos la importancia de disponer de ratios contables homogéneas tanto desde un punto de vista temporal como geográfico para poder estudiar aquellos aspectos dinámicos que influyen en la toma de decisiones empresariales.

**Palabras clave:** ratios contables; creación de valor; capacidades dinámicas; análisis longitudinal; Unión Europea.

Fecha de entrada: 27-06-2021 / Fecha de aceptación: 27-10-2021

**Cómo citar:** Ruiz-Fernández, L.; Seva-Larrosa, P. y Rienda, L. (2022). Analizando longitudinalmente la creación de valor de la empresa desde el enfoque de las capacidades dinámicas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 167-188.





# Longitudinally analysing the company's value creation through accounting ratios from the dynamic capabilities approach

Lorena Ruiz-Fernández

Pedro Seva-Larrosa

Laura Rienda

## Abstract

The aim of our paper is to highlight the usefulness of accounting ratios in the analysis of firm value creation considering the effect of time. In order to carry out this analysis, we have taken a panel data sample of European Union companies that have shown a higher level of investment in R&D in recent years. The analysis technique used was multiple regression using the fixed effects estimator and random effects estimator. With regard to the results obtained, the positive and statistically significant influence of certain ratios on the creation of company value has been contrasted. Among the main contributions of our study, we can highlight the need to connect accounting analysis and strategic decision-making for the creation of company value. Likewise, we emphasise the importance of having homogeneous accounting ratios from both a temporal and geographical point of view in order to study the dynamic aspects that influence business decision-making.

**Keywords:** accounting ratios; value creation; dynamic capabilities; longitudinal analysis; European Union.

**Citation:** Ruiz-Fernández, L.; Seva-Larrosa, P. y Rienda, L. (2022). Analizando longitudinalmente la creación de valor de la empresa desde el enfoque de las capacidades dinámicas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 167-188.



## Sumario

- 1. Introducción
  - 2. Marco teórico
  - 3. Metodología
    - 3.1. Obtención de datos
    - 3.2. Medida de las variables
    - 3.3. Técnica de análisis
    - 3.4. Modelo estadístico
  - 4. Resultados y discusión
  - 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido elaborado por los miembros de uno de los grupos de investigación seleccionados en la Convocatoria 2020 de Grupos de Investigación, promovida por la Fundación Maruri Hergar, en colaboración con la Editorial CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera, con especial énfasis en el ámbito global de la contabilidad y su utilidad práctica a la realidad empresarial.

## 1. Introducción

La creación de valor de una empresa ha sido un tema muy debatido tanto en la literatura académica como práctica a través de organizaciones como la Federación Internacional de Contables (IFAC), ya que conecta directamente con las preocupaciones de la realidad empresarial. Algunos autores, como Edvinsson y Kivikas (2004), han analizado diferentes perspectivas desde las que abordar la creación de valor empresarial haciendo especial énfasis en el papel de los intangibles. De hecho, un determinante de la creación de valor empresarial son las capacidades dinámicas. El enfoque de las capacidades dinámicas ha ostentado gran relevancia en la literatura científica desde sus inicios, especialmente de la mano de Teece *et al.* (1997), hasta la actualidad. Esta corriente de investigación ha resultado un campo de estudio muy amplio y variado, en el que numerosos autores de distintas ramas de conocimiento han encontrado importantes aplicaciones. Así, resultan innumerables las publicaciones que han tratado de analizar el enfoque de las capacidades dinámicas, principalmente en la búsqueda de una ventaja competitiva sostenible en entornos dinámicos dentro del ámbito de la dirección estratégica, campo de estudio en el que centraremos nuestro trabajo (véase Eisenhardt y Martin, 2000; Helfat y Peteraf, 2009; Li y Liu, 2014; Teece, 2007; Teece *et al.*, 1997; Teece y Pisano, 2003; Schilke, 2014; Winter, 2003; entre otros).

La aparición de esta nueva corriente de investigación aporta nuevas perspectivas al campo de la dirección estratégica, pues ha complementado y supuesto la mejora de sus teorías predecesoras, tratando de resolver las principales limitaciones impuestas a lo largo de los años. Recientemente, autores como Abdullah *et al.* (2020) también han investigado la gestión estratégica de la contabilidad (SMA por sus siglas en inglés: *Strategic Management Accountig*) apoyándose en la visión de las capacidades dinámicas con el objetivo de profundizar en la creación de valor empresarial. Del mismo modo, bajo el marco de la IFAC (1998), tradicionalmente se ha recomendado que las organizaciones adopten la información de la contabilidad de gestión como herramienta estratégica para poder alcanzar el objetivo de creación de valor (Sulaiman, 2016; Sulaiman *et al.*, 2006).

No obstante, desde esta perspectiva todavía hoy se pueden destacar importantes carencias o inconsistencias en el campo de investigación (Schilke *et al.*, 2018). Entre los principales problemas, se encuentran, por un lado, la falta de consenso respecto a aspectos tan relevantes como la naturaleza o definición de las capacidades dinámicas acerca del rol específico desempeñado por las mismas; por otro lado, una posible falta de conexión atendiendo a la evidencia empírica que, a su vez, respalde los distintos desarrollos teóricos y aporte consistencia a las posiciones tomadas respecto a cuestiones fundamentales como el rol del dinamismo del entorno o la relación entre capacidades dinámicas y rendimiento empresarial. Trabajos recientes siguen afirmando que, a pesar de los avances experimentados en la última década en el ámbito empírico en el área de las capacidades dinámicas, esta evidencia empírica permanece dispersa y las cuestiones anteriormente planteadas siguen sin estar resueltas (Pezeshkan *et al.*, 2016).

Esto nos lleva a la necesidad de implementar metodologías robustas y de carácter longitudinal para el estudio de estos fenómenos, considerando los ratios contables como una herramienta que aporta objetividad y permite profundizar en aquellos aspectos más dinámicos que influyen en la toma de decisiones empresariales. Estos ratios son un medio adecuado para captar constructos complejos y conceptualmente significativos (Wiseman, 2009), como son las capacidades dinámicas o la creación de valor en este trabajo. Además, en el ámbito del *management*, y especialmente de la dirección estratégica, son muchos los académicos que deciden operacionalizar variables cruciales de sus análisis a partir de ratios contables (Certo *et al.*, 2020), puesto que dichas ratios están muy arraigadas en las teorías principales para la medición tanto de características empresariales como de la industria o sociedad (Wiseman, 2009).

El objetivo de nuestro trabajo consiste en destacar la utilidad de los ratios contables en el análisis de la creación de valor de la empresa considerando el efecto del tiempo bajo el enfoque de las capacidades dinámicas. Para ello, se lleva a cabo un análisis empírico longitudinal utilizando datos secundarios proporcionados por la UE relativos a empresas del subsector del *software* y servicios informáticos, con el fin de poner en valor la necesidad de disponer de ratios contables homogéneas tanto desde un punto de vista temporal como geográfico.

Para conseguir tal propósito, el trabajo se estructura de la siguiente manera. Tras esta breve introducción, en el siguiente epígrafe exponemos el marco teórico del trabajo, donde destacamos algunas de las contribuciones más significativas desde el enfoque de las capacidades dinámicas y su relación con la creación de valor. En el segundo epígrafe presentamos la metodología utilizada. Continuamos en el tercer epígrafe mostrando los resultados obtenidos, para acabar con las conclusiones que se extraen del trabajo y que sugieren futuras líneas de investigación de acuerdo con los límites de nuestra investigación.

## 2. Marco teórico

En el ámbito de la dirección estratégica, son constantes las incorporaciones teóricas de nuevas aplicaciones y modelos que tratan de explicar la realidad empresarial. Una de las cuestiones habitualmente planteadas en este campo es por qué hay empresas más rentables que otras y cómo estas logran ciertas ventajas competitivas.

Desde el comienzo de la década de los noventa, la existencia de un entorno empresarial altamente cambiante y dinámico, junto a la elevada competencia que impulsa constantemente a las empresas a adaptar, renovar y reconfigurar sus recursos y capacidades, pusieron en cuestión las principales propuestas referentes a la teoría de recursos y capacidades, las cuales entendían los recursos de la empresa como estáticos y no consideraban la influencia del dinamismo del mercado (Eisenhardt y Martin, 2000). Por ello, muchos autores consideran que el enfoque de las capacidades dinámicas trata de suplir dichas limitaciones al introducir la naturaleza evolutiva de los recursos y capacidades, mejorando con ello la anterior perspectiva basada en los recursos de la empresa y su capacidad explicativa en lo que respecta a la

obtención de ventajas competitivas duraderas por parte de las empresas que operan en entornos dinámicos (Eisenhardt y Martin, 2000; Helfat, 1997; Teece *et al.*, 1997; Wang y Ahmed, 2007).

Si bien es cierto que podemos considerar el trabajo de Teece *et al.* (1997) uno de los estudios más influyentes y pioneros del enfoque de las capacidades dinámicas –documento que tiene sus raíces en investigaciones anteriores como las de Teece y Pisano (1994)–, también merece la pena resaltar como uno de los trabajos fundamentales y pioneros del enfoque de las capacidades dinámicas el de Eisenhardt y Martin (2000). Este último presenta grandes discrepancias respecto al primero, por lo que autores como Peteraf *et al.* (2013) afirman que es a partir de la publicación de este trabajo cuando comienza a percibirse la falta de acuerdo y conexión entre las distintas contribuciones al enfoque de las capacidades dinámicas.

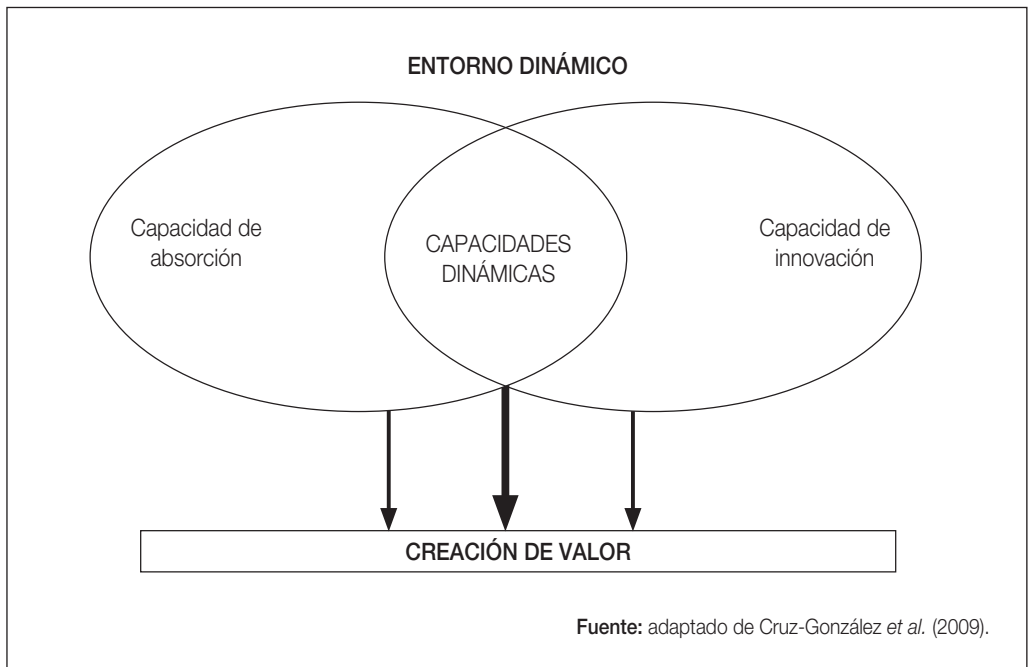
Por otro lado, resulta fundamental destacar en este marco teórico dos cuestiones relevantes que consideramos esenciales para la comprensión e interiorización del enfoque de capacidades dinámicas y que, además, en la actualidad, aún siguen suponiendo un punto de discusión entre numerosos investigadores. Estas dos cuestiones hacen referencia, en primer lugar, a la relación entre las capacidades dinámicas y el rendimiento empresarial y, en segundo lugar, al papel del dinamismo del entorno. Tal y como sostienen Fainshmidt *et al.* (2016) en su trabajo, a medida que el enfoque de las capacidades dinámicas evoluciona hacia su madurez, son dos los principios claramente destacados (Helfat *et al.*, 2009; Helfat y Peteraf, 2014; Peteraf *et al.*, 2013): por un lado, se postula el hecho de que las capacidades dinámicas contribuyan al rendimiento organizacional y, por otro lado, se considera que el valor o rendimiento de las capacidades dinámicas resulta mayor en un entorno dinámico con rápidos cambios tecnológicos (Teece, 2014; Teece *et al.*, 1997; Salvato y Rerup, 2011).

De acuerdo con el primer principio acerca de la contribución de las capacidades dinámicas al rendimiento de la organización, son numerosos los investigadores que han considerado dicha relación como una cuestión fundamental. Es el caso de Easterby-Smith *et al.* (2009), que consideraban esta cuestión, junto a la naturaleza y definición de las capacidades dinámicas, como dos grandes debates del momento, y Wang y Ahmed (2007), quienes aseguraban, tras una previa revisión bibliográfica, que existían aspectos –como los que hemos planteado en este trabajo– sin resolver. Igualmente, respecto al segundo principio destacado, son muchos los autores que han analizado la influencia del dinamismo del entorno y el papel que este ocupa en los estudios sobre capacidades dinámicas y los resultados que obtienen las empresas (Barreto, 2010; Cruz-González *et al.*, 2009; Easterby-Smith *et al.*, 2009; Fainshmidt *et al.*, 2016; entre otros).

Dado que el concepto de capacidades dinámicas es bastante abstracto y completo, resulta necesario analizar las diferentes posibilidades que ofrece la literatura científica para operativizarlo. En una revisión de 32 estudios empíricos clave sobre capacidades dinámicas, Wang y Ahmed (2007) identificaron tres componentes o dimensiones principales de las capacidades dinámicas, que están correlacionados, pero son conceptualmente distintos: capacidad de absorción, capacidad de innovación y capacidad de adaptación. Esta perspectiva ha sido utilizada recientemente en estudios empíricos como Wilke *et al.* (2019).

Tras una primera aproximación al marco teórico, advertimos una cierta carencia de evidencia empírica que respalde el desarrollo conceptual llevado a cabo en los últimos años en el área de capacidades dinámicas. Si bien es cierto que el número de trabajos publicados que tratan de ahondar en este tema ha crecido y sigue haciéndolo de forma exponencial, los fundamentos empíricos continúan requiriendo de mayores y sustanciales aportaciones, basados en metodologías robustas que proporcionen credibilidad y consistencia al enfoque teórico. Por ello, planteamos la resolución del siguiente modelo, con base en Cruz-González *et al.* (2009), a partir de un análisis empírico longitudinal aprovechándonos de las ventajas derivadas de los estimadores de efectos fijos y aleatorios, las cuales se mencionan en el epígrafe de metodología. En dicho modelo, se evalúa la relación entre las capacidades dinámicas, entendidas como el producto de sus dos componentes principales –la capacidad de absorción y la de innovación–, y la creación de valor de la empresa (véase figura 1).

Figura 1. Modelo teórico de estudio



En primer lugar, la capacidad de absorción se puede definir como la capacidad de combinar el nuevo conocimiento externo con el conocimiento interno existente, lo que supone un conjunto de cuatro rutinas subyacentes: asimilación, adquisición, transformación y explotación del conocimiento (Zahra y George, 2002).

Son muchos los autores que a lo largo de los años han tratado de analizar la relación existente entre la capacidad de absorción y su influencia sobre el rendimiento o la obtención de ventajas competitivas. De hecho, resulta especialmente abundante la literatura científica que respalda la existencia de una influencia positiva de la capacidad de absorción en la obtención de ventajas competitivas, así como en la consecución de mayores rendimientos por parte de la empresa (Biedenbach y Müller, 2012; Chen *et al.*, 2009; Cohen y Levinthal, 1990; Zahra y George, 2002). De este modo, se plantea la primera hipótesis del modelo:

**H<sub>1</sub>.** *La capacidad de absorción presenta un efecto causal positivo sobre la creación de valor de la empresa.*

Enlazando con el análisis del segundo factor componente de las capacidades dinámicas –la capacidad de innovación–, mencionaremos que, de acuerdo con Cohen y Levinthal (1990) y Zahra y George (2002), se considera la variable capacidad de absorción como una variable fundamental para el desarrollo de la capacidad de innovación, así como para el desarrollo de las capacidades dinámicas en general.

En segundo lugar, la capacidad de innovación se refiere a la capacidad de la empresa para producir o aplicar conocimientos y nuevas ideas en productos o servicios de manera incremental o radical (Subramaniam y Youndt, 2005). Se debe señalar que esta capacidad de innovación ha sido estudiada desde diferentes perspectivas y áreas de investigación. Sin embargo, centrando nuestro enfoque en la influencia destacable de la capacidad de innovación sobre la obtención de ventajas competitivas, así como sobre el subsecuente rendimiento empresarial, podemos afirmar que este aspecto concreto ha sido enormemente abordado en la literatura científica a lo largo de los años por autores como, por ejemplo, Camisón y Villar-López (2014), Jiménez-Jiménez y Sanz-Valle (2011), Sher y Yang (2005) y Tidd *et al.* (2005). De este modo, se plantea la segunda hipótesis de la siguiente manera:

**H<sub>2</sub>.** *La capacidad de innovación presenta un efecto causal positivo sobre la creación de valor de la empresa.*

Si bien es cierto que, en algunas ocasiones, junto a la capacidad de absorción y de innovación se ha incorporado la capacidad de adaptación como componente principal de las capacidades dinámicas (véase Wang y Ahmed, 2007), por nuestra parte, entendemos que la capacidad de adaptación ya está considerada dentro del concepto de capacidades dinámicas e, incluso, dentro de sus dos componentes mencionados. De hecho, en numerosos trabajos, como Wang *et al.* (2015), a pesar de que inicialmente planteaban estas tres dimensiones diferenciadas para analizar las capacidades dinámicas, tras realizar un análisis factorial exploratorio detectaron que dos dimensiones estaban midiendo lo mismo o estaban solapadas, por lo que se debían tratar como una sola; en este caso concreto, ocurre con capacidad de adaptación y de innovación. De mismo modo, los autores Guan y Ma (2003) eliminaron la capacidad de adaptación en la validación del instrumento dejando únicamente la capacidad de absorción e innovación.

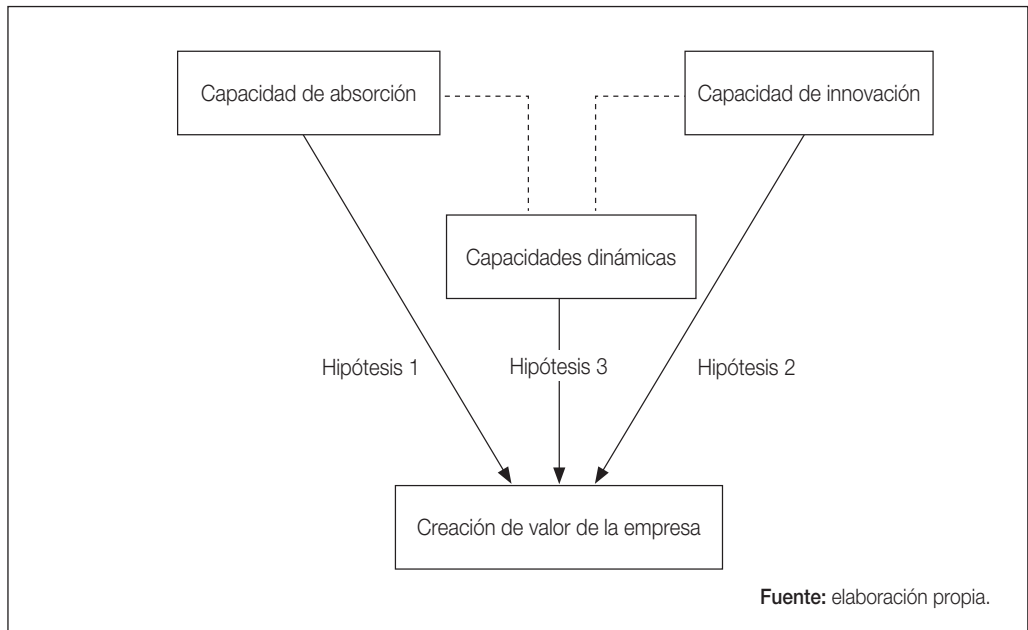
De hecho, el haber considerado esta capacidad de adaptación como factor componente por parte de distintos autores ha sido objeto de numerosas críticas. En concreto, se ha mencionado que incluir dicha variable como un factor de las capacidades dinámicas sería un error tautológico, ya que en la propia definición de capacidades dinámicas aportada por Teece *et al.* (1997) se entienden como la habilidad de adaptación, por parte de las organizaciones, a entornos de rápidos cambios o considerados dinámicos.

Así pues, planteamos la última hipótesis de nuestro modelo considerando el recorrido teórico existente que lo sustenta, entre otros, fundamentada en Wang y Ahmed (2007), quienes exponen que, a medida que una empresa ostenta mayores capacidades de absorción, así como de innovación, poseerá más capacidades dinámicas.

**H<sub>3</sub>.** *Las capacidades dinámicas presentan un efecto causal positivo sobre la creación de valor de la empresa.*

Una vez propuestas las hipótesis para contrastar, se presenta la figura 2, donde aparecen reflejadas las diferentes relaciones que se van a analizar y donde se muestran las hipótesis planteadas anteriormente. Como se observa, tanto las capacidades dinámicas como sus factores componentes, ambos recogidos mediante ratios contable-financieras, influyen en la creación de valor de la empresa.

Figura 2. Modelo teórico e hipótesis





### 3. Metodología

#### 3.1. Obtención de datos

La población objeto de estudio la forman las empresas del sector de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) de la UE. El sector de las TIC es uno de los más intensivos en I+D y, dado que las empresas de las TIC operan en una economía cada vez más basada en el conocimiento, su supervivencia depende, más que la de cualquier otra empresa, de su capacidad para innovar (Canarella y Miller, 2018). Dada la amplitud del sector de las TIC, nos hemos centrado en el subsector del *software* y servicios informáticos. Según las estadísticas de la OCDE, este sector ha mostrado un importante aumento de la inversión en I+D en los últimos años, siendo 2019 el año de mayor incremento (22,2 %) de todos los sectores en el ámbito mundial. Concretamente, este sector ocupó el quinto lugar en 2016 y 2017 (88.280 y 94.365 millones de euros) y el cuarto en 2018 (117.711 millones de euros) en el ámbito mundial.

Los datos fueron obtenidos de la base de datos Cuadro de Indicadores de Inversión en I+D Industrial de la UE (*EU Industrial R&D Investment Scoreboard*). Esta base de datos (<[https://iri.jrc.ec.europa.eu/rd\\_monitoring](https://iri.jrc.ec.europa.eu/rd_monitoring)>) incluye información económica y financiera a nivel de empresa de los principales inversores en I+D de la UE y del extranjero. En concreto, ofrece información sobre los 2.500 principales inversores en I+D de todo el mundo y de los 1.000 principales inversores en I+D de la UE anualmente. La información económica y financiera proporcionada por el cuadro de indicadores se basa en los datos de las empresas extraídos directamente del informe anual de cada empresa. Por tanto, estos datos permiten comparar los patrones de inversión entre las empresas europeas, así como de estas con empresas que operan en otras partes del mundo. De hecho, Diaconu (2019) ha explotado recientemente los datos del Cuadro de Indicadores de Inversión en I+D Industrial de la UE examinando la distribución de las inversiones en I+D entre sectores y países. Asimismo, de acuerdo con la IFAC (2021), los informes integrados, que reúnen la información relevante sobre una empresa, ofrecen una imagen holística del resultado y la capacidad de una organización para crear valor sostenible a lo largo del tiempo.

En nuestro caso, teniendo en cuenta el objetivo del trabajo, se extrajo una muestra de dicha base de datos según los siguientes criterios y procedimientos. En primer lugar, se determinó el periodo temporal de análisis, que, teniendo en cuenta la disponibilidad de los datos, se estableció un periodo de cinco años (2014-2018). Según Serva *et al.* (2011), un panel de datos de cinco años es suficiente para investigar la evolución de los efectos que perseguimos en esta investigación. En segundo lugar, basamos nuestro muestreo en la declaración de la actividad principal por parte de la empresa, de modo que solo consideramos las empresas declaradas bajo el código principal del subsector del *software* y servicios informáticos. En tercer lugar, una vez obtenidos los datos sobre las empresas europeas de dicho sector que más invierten en I+D cada año, creamos nuestra propia base de datos de panel.

Para ello, se seleccionaron únicamente las empresas que permanecieron en el top 1.000 de la UE durante los cinco años analizados, criterio que nos permite crear una base de datos de panel. Finalmente, tras haber eliminado dos empresas que presentaban valores atípicos, se obtuvo una muestra de 67 empresas europeas del subsector del *software* y los servicios informáticos, que resultó en una matriz (A) de tamaño  $65 \times 5$  formada por 325 observaciones para cada una de las variables analizadas.

$$A = \begin{pmatrix} a_{11} & \dots & a_{15} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{m1} & \dots & a_{m5} \end{pmatrix}$$

Los datos de panel nos permiten analizar los cambios a nivel individual de la unidad de investigación (en nuestro caso, empresas) a lo largo del tiempo (Frees, 2004). Ya en 1976 se especificó la necesidad de utilizar datos de panel ante el desfase entre los datos transversales y la aparición de las nuevas teorías dinámicas (véase Kimberly, 1976). En la actualidad, el tipo de dato longitudinal más común es el dato de panel, que consiste en mediciones de variables predictoras y de respuesta en dos o más puntos en el tiempo para varios individuos. Los datos de panel (también conocidos como medidas repetidas) ofrecen dos ventajas importantes con respecto a los datos transversales: 1) la capacidad de controlar las diferencias no observadas entre unidades y 2) la capacidad de investigar cuestiones de ordenación causal.

### 3.2. Medida de las variables

Respecto a la medición de las variables utilizadas, merece la pena señalar que nuestras variables objeto de estudio han sido configuradas como ratios contables, que tratan de aproximar las capacidades dinámicas y la creación de valor para la empresa, conceptos estos clave en este trabajo. Estas ratios son datos contables comprimidos que pueden ser evaluados en términos de utilidad, y esa utilidad, a su vez, puede ser definida en términos de su capacidad predictiva (Beaver, 1968; Ibarra, 2006). De hecho, las ratios se consideran omnipresentes en la investigación sobre dirección estratégica y se utilizan tanto como variables dependientes como independientes en las investigaciones publicadas en las principales revistas de gestión (Wiseman, 2009).

De este modo, en primer lugar, la capacidad de absorción ha sido calculada a partir del concepto de intensidad en I+D, tomada como el cociente entre gasto en I+D y ventas netas, siguiendo la línea de investigación de Cohen y Levnithal (1990).

$$\text{Capacidad de absorción} = (\text{Intensidad en I+D}) = \frac{\text{Gasto en I+D}}{\text{Ventas netas}}$$

En segundo lugar, respecto a la capacidad de innovación, se ha aproximado su valor mediante el cociente ofrecido por Cruz-González *et al.* (2009), es decir, el crecimiento de las ventas netas divididas por el crecimiento de la intensidad en I+D.

$$\text{Capacidad de innovación} = \frac{\text{Crecimiento de las ventas netas}}{\text{Crecimiento de la intensidad en I+D}}$$

De igual modo, siguiendo a Cruz-González *et al.* (2009), se han considerado las capacidades dinámicas como el producto de sus dos factores componentes, es decir, la hemos calculado a partir del producto de la capacidad de absorción y de innovación.

$$\text{Capacidades dinámicas} = \text{Capacidad de absorción} \times \text{Capacidad de innovación}$$

Como variable dependiente del modelo se ha tomado la creación de valor, medida a partir del cociente entre el beneficio operativo sobre las ventas netas, siguiendo igualmente a Cruz-González *et al.* (2009). Si bien es cierto que han existido innumerables indicadores que tratan de medir de forma más específica este concepto de creación de valor, utilizaremos dicho indicador del beneficio relativo a las ventas netas, puesto que hemos tomado el modelo como dado.

$$\text{Creación de valor} = \frac{\text{Beneficio operativo}}{\text{Ventas netas}}$$

### 3.3. Técnica de análisis

Otro aspecto fundamental es que nuestro estudio tiene un carácter longitudinal. Sin embargo, una gran parte de los análisis empíricos realizados en el campo de las capacidades dinámicas son de corte transversal, lo que supone que solo han tenido en cuenta un único momento en el tiempo, o bien son de corte longitudinal, pero han incorporado los datos de forma retrospectiva (Eriksson, 2013). En contraste, para nuestro estudio hemos analizado el comportamiento de las diferentes variables del modelo durante un periodo de cinco años, 2014-2018.

Numerosos autores, como Eriksson (2013), explican que la metodología utilizada en el análisis de las capacidades dinámicas es uno de los factores más relevantes que se deben tener en cuenta para evitar así cometer errores como Menguc y Auh (2006). Dichos autores trataron de analizar cómo la orientación al mercado puede convertirse en capacidad dinámica

y, sin embargo, utilizaron en su estudio datos transversales, los cuales no permiten apreciar los procesos de cambio. Ciertamente, resulta necesario incorporar el efecto del tiempo en la investigación sobre capacidades dinámicas, a pesar de que un gran porcentaje de estudios se basan en datos transversales, los cuales solo en el caso de análisis cualitativos pudieran ser suficiente para aportar ideas (Eriksson, 2013). Consideramos fundamental, por ende, resaltar la relevancia de llevar a cabo análisis longitudinales, como es nuestro caso, pues ya en 1976 se especificaba la necesidad de utilizar datos de panel ante la brecha existente entre datos de sección cruzada o transversales y las nuevas teorías dinámicas (Kimberly, 1976).

El método de estimación utilizado ha sido efectos fijos (EEF) y efectos aleatorios (EEA) mediante el *software* Eviews en su versión 8. Entre los diferentes beneficios que podemos encontrar en el uso de dichos estimadores podríamos destacar que permite captar la heterogeneidad no observable entre las empresas analizadas (efectos en la variable sección cruzada), o bien la heterogeneidad no observable entre los distintos periodos de tiempo analizados (efectos en la variable tiempo). A su vez, la metodología basada en datos de panel nos permite disponer de un mayor número de observaciones para analizar, incrementar los grados de libertad del análisis, reducir la multicolinealidad entre las variables explicativas y, en definitiva, posibilita la mejora de la eficiencia de las estimaciones económicas (Arellano, 2003).

Concretamente, en el caso del estimador de efectos fijos, tratamos de estimar las variables explicativas no incluidas en el modelo y que resultan constantes a lo largo del tiempo en las distintas empresas (para el caso de efectos fijos en la sección transversal), o tratamos de controlar las condiciones macroeconómicas cambiantes a lo largo del tiempo que afectan por igual a las distintas empresas analizadas (en el caso de efectos fijos en la variable tiempo) (Wooldridge, 2010). Por su parte, la utilización del estimador de efectos aleatorios posibilita el control de las diferencias individuales de las distintas empresas que se mantienen constantes en el tiempo y podrían afectar al error de la ecuación. En ambos casos, supone un análisis mucho más robusto y adecuado dadas las características de nuestras variables objeto de estudio.

Podemos encontrar distintos estudios como el llevado a cabo por Mousa y Chowdhury (2014), en el que también incluyen efectos fijos y efectos aleatorios en su regresión con e objetivo de poder controlar las condiciones macroeconómicas contemporáneas, así como las características individuales constantes en el tiempo de las distintas variables de sección transversal.

### 3.4. Modelo estadístico

Una vez especificado y justificado el método de análisis, pasamos a presentar las ecuaciones de regresión que hemos construido para contrastar las hipótesis planteadas en el

epígrafe anterior. Para ello, llevaremos a cabo una estimación individual para cada ecuación, como si de tres modelos distintos se tratase:

$$\text{Ecuación 1: } Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + \varepsilon_{it} \quad [1]$$

$$\text{Ecuación 2: } Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + \varepsilon_{it} \quad [2]$$

$$\text{Ecuación 3: } Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + \varepsilon_{it} \quad [3]$$

En las tres ecuaciones anteriores la variable dependiente ( $Y_{it}$ ) hace referencia a la creación de valor de la empresa. La variable  $X_{it}$  es la variable independiente, es decir, capacidad de absorción para la primera ecuación, capacidad de innovación para la segunda ecuación, y capacidades dinámicas en el caso de la tercera ecuación. Por su parte, los términos  $\beta_0$  y  $\beta_1$  son los coeficientes que se estiman para conocer la relación entre las variables explicativas y las explicadas (estos coeficientes miden el efecto causal estimado).

En un análisis previo de las variables mencionadas, se detectaron puntuales incrementos y disminuciones drásticas en las variables para ciertas empresas, valores extremos que podrían estar empeorando nuestra muestra y, por tanto, las estimaciones que se tenían realizar. Por este motivo, decidimos en un segundo momento tomar las variables en logaritmos, acotando así su rango de dominio. Del mismo modo, al llevar a cabo estimaciones de variables en logaritmos facilitamos también su interpretación posterior, pues se interpretarán los valores de los estimadores obtenidos directamente como elasticidades. Asimismo, no se han introducido variables de control en el modelo por dos razones principales. En primer lugar, las ratios contables utilizadas en el análisis nos han permitido incluir variables relativizadas respecto a las ventas netas de cada empresa, lo cual nos permite incluir una medida relativa al tamaño de la empresa y a su vez asegurar que la varianza de los errores es constante a lo largo del tiempo. En segundo lugar, como se ha indicado anteriormente, los indicadores utilizados en esta muestra de datos de panel nos permiten controlar tanto las condiciones macroeconómicas como las características idiosincráticas de cada unidad muestral que pueden afectar a la variable dependiente.

Finalmente, llevamos a cabo el test de Hausman (1978) en cada ecuación para comprobar si los errores se correlacionaban con los regresores, significando por tanto que planteamos la hipótesis nula de estimar mediante efectos fijos –si los errores están relacionados con las variables independientes– y la hipótesis alternativa de utilizar el estimador de efectos aleatorios –errores no relacionados con los regresores–.

## 4. Resultados y discusión

Antes de comenzar con los resultados, habría que comentar que, tras examinar la matriz de correlaciones de las diferentes variables incluidas en nuestro estudio, se observa que

ninguna de ellas está por encima del 0,08 (Mason y Perreault, 1991), por lo que se descarta la presencia de multicolinealidad.

A continuación, en la tabla 1, podemos observar una síntesis de los resultados obtenidos en cada uno de los tres modelos planteados haciendo referencia a la variable explicativa utilizada en cada caso. En concreto, destacamos para cada variable la estimación de los coeficientes y, para cada ecuación los valores del  $R^2$  y los resultados del test de Hausman que nos han orientado hacia el uso del estimador de efectos fijos o el estimador de efectos aleatorios.

Tabla 1. Resultados principales obtenidos

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3
Coefficiente $\beta_0$	2,08***	2,39***	2,17***
Coefficiente $\beta_1$	0,117**	0,123**	0,097**
$R^2$	0,021	0,092	0,099
Test de Hausman	p-valor: 0,510 EEA	p-valor: 0,045 EEF	p-valor: 0,040 EEF

\* $p \leq ,1$ ; \*\* $p \leq ,5$ ; \*\*\* $p \leq ,01$

Como podemos observar en la tabla 1, los valores de los coeficientes  $\beta_0$  y  $\beta_1$  son en todos los casos positivos y estadísticamente significativos por encima del 5 % ( $p \leq 0,05$ ). Si bien es cierto que alcanzan un valor cercano a 0, lo cual nos podría advertir de que el efecto de la variable explicativa sobre la dependiente no es demasiado grande, aun así, dado que resultan estadísticamente significativos a un nivel mínimo del 95 % de confianza, podemos concluir que existe una relación positiva entre nuestra variable dependiente y las explicativas.

Es decir, no tenemos indicios que nos lleven a rechazar las hipótesis planteadas, por lo que podemos advertir la existencia de una relación causal positiva entre las capacidades dinámicas y la creación de valor de la empresa ( $H_3$ ), así como la existencia de una relación causal positiva entre cada ratio, que representan la capacidad de absorción y la capacidad de innovación, con respecto a la creación de valor de la empresa ( $H_1$  y  $H_2$ ).

En relación con el estimador utilizado en cada modelo, este ha sido planteado en función de los resultados obtenidos en el test de Hausman, anteriormente explicado. Con la realización de dicho test, en el modelo 1 rechazamos la hipótesis nula, por lo que asumimos que

los errores están relacionados con las variables independientes y, de este modo llevamos a cabo la estimación mediante efectos aleatorios. Esto quiere decir que en nuestro modelo 1 estamos controlando los efectos inobservables constantes en el tiempo para cada sección cruzada, en nuestro caso, los aspectos idiosincráticos de cada empresa perteneciente a nuestra muestra. En cambio, en el caso de los modelos 2 y 3 no podemos rechazar la hipótesis nula, por lo que consideramos que los errores no están relacionados con los regresores y llevamos a cabo la estimación mediante efectos fijos en la variable tiempo. En este caso, en ambos modelos estamos controlando la influencia de aquellas variables omitidas en nuestra ecuación que varían a lo largo del periodo de tiempo analizado, tales como podrían ser los cambios en regulaciones, innovaciones tecnológicas, cambios en las pautas generales de la demanda, entre otros.

En consecuencia, nuestro estudio nos permite obtener una primera impresión acerca del impacto de ciertos ratios relacionados con la I+D y las capacidades dinámicas de la empresa en la creación de valor en el ámbito empresarial. A diferencia de otras investigaciones recientes como Kadim *et al.* (2020), quienes tratan de verificar el valor de la empresa basándose en los indicadores financieros, en este trabajo se contrasta la importancia de analizar el impacto de ciertos ratios contables sobre la creación de valor de las empresas pertenecientes al subsector del *software* y servicios informáticos en la UE. De este modo, podemos resaltar que tanto la disponibilidad de los datos como la metodología utilizada en esta investigación permiten controlar aquellos efectos inobservables que pueden ser variables a lo largo del periodo de tiempo estudiado. Lo ideal para desarrollar adecuadamente un modelo de análisis basado en ratios sería que la contabilidad presentase en todo momento dos características fundamentales para el usuario: utilidad y confiabilidad (Ibarra, 2006). A esto añadimos la necesidad de homogeneizar estas ratios buscando una armonización contable con el fin de que la técnica no varíe entre los diferentes países de la UE de la muestra.

En última instancia, estos resultados nos llevan a animar a los directivos de empresas europeas a incrementar su inversión en el desarrollo de ciertas rutinas o habilidades que permitan el desarrollo de capacidades dinámicas, así como a incrementar su atención por el fortalecimiento de actividades de innovación e intensidad en I+D. En este trabajo, los usos de los ratios contables podrían ayudar al empresario a tomar ciertas decisiones de tal forma que las tendencias de estas ratios, en las que tratamos de incorporar la idea de capacidades dinámicas, aportarían información importante en un entorno como el actual.

## 5. Conclusiones

A modo de conclusión, destacaremos los aspectos fundamentales de nuestro análisis tratando de desembocar de forma ordenada y coherente en los principales aspectos identificados.

Cabe mencionar en primer lugar que, tras el primer epígrafe de introducción al estudio, pudimos advertir la existencia de ciertos *gaps* con relación al enfoque de capacidades dinámicas. Como tales limitaciones podemos considerar la ausencia de una teoría central que permita aunar las diversas aportaciones que durante las dos últimas décadas han sido realizadas en esta área de estudio, o la carencia de suficiente evidencia empírica que nos permitiese soportar los diferentes desarrollos teóricos, problema que durante la última década ha disminuido notablemente. Por tanto, es a partir de estos aspectos cuando nos planteamos como objetivo de investigación arrojar luz sobre una de las cuestiones más debatidas en el enfoque de las capacidades dinámicas, la relación existente entre las capacidades dinámicas y la creación de valor de la empresa haciendo uso del análisis de ratios contables. Todo esto queda debidamente sustentado, ya que, de acuerdo con la IFAC (2021), el desarrollo y la convergencia hacia la información narrativa y las métricas relevantes, confiables y comparables en los informes corporativos favorecen la extracción de conclusiones empresariales relacionadas con la creación de valor.

En línea con investigaciones recientes como Khalil y Belitski (2020), dado que nuestro marco teórico incluye relaciones complejas entre las variables analizadas desde un punto de vista más estratégico, consideramos esencial la inclusión de ratios que incluyan el crecimiento de las ventas de la empresa. También resulta esencial destacar que uno de los rasgos más diferenciadores de nuestro estudio, y que a su vez aporta mayor consistencia y relevancia a este, es, sin duda, la metodología utilizada, ya que hemos trabajado con una muestra de datos de panel. Esta tipología de datos, a pesar de ser difícilmente obtenida, resulta idónea para el análisis de variables latentes como las capacidades dinámicas, que requieren de un análisis longitudinal para poder apreciar su evolución temporal. A su vez, gracias a la existencia de la muestra de datos longitudinales, hemos podido realizar regresiones utilizando los estimadores de efectos fijos y aleatorios, ya que el estimador de mínimos cuadrados ordinarios resultaba en este caso inconsistente. Así pues, en la regresión de la tercera ecuación propuesta, al estimar mediante efectos fijos, estamos controlando, como ya hemos explicado anteriormente, aquellas variables que afectan por igual al conjunto de la muestra y resultan cambiantes a lo largo del tiempo, como podrían ser cambios en legislaciones, etapas de inflación incontrolada, crisis financieras globales, etc.

Todo esto nos permite sintetizar y resaltar las principales aportaciones de nuestro estudio. En primer lugar, podemos señalar la identificación de diferentes *gaps* en el enfoque de las capacidades dinámicas, lo que nos lleva a llamar la atención de los investigadores para abordar dichos desafíos. Además, el marco teórico nos ha permitido fundamentar nuestra pregunta de investigación, que se traduce en el planteamiento de la hipótesis 3 («Las capacidades dinámicas presentan un efecto causal positivo sobre la creación de valor de la empresa»). Con base en nuestros resultados podemos afirmar que se observa una influencia positiva de las capacidades dinámicas sobre la creación de valor empresarial medida en términos de rendimiento. Finalmente, cabe destacar la importancia de contar con datos contables armonizados para los diferentes países de la UE. Destacamos, de





nuevo, la idea planteada por la IFAC (2020), quienes afirmaron que, a medida que los factores financieros y no financieros se unen para sentar las bases de la toma de decisiones, también debería fusionarse la información en los procesos de entrega de información empresarial con el fin de ofrecer un panorama completo de la creación de valor empresarial. De hecho, este aspecto se vuelve aún más importante ante situaciones de crisis globales como la acaecida tras la COVID-19. Las empresas deben ser capaces de entregar información que sirva para conocer de forma integral el valor futuro y actual de las mismas, es decir, un panorama que sea sólido por derecho propio y comparable en relación con el escenario global (IFAC, 2020).

En última instancia, entre las líneas de investigación futuras destacamos la posibilidad de extrapolar nuestro análisis a distintas muestras empresariales pertenecientes a diferentes sectores industriales. Ello nos permitiría realizar un análisis comparativo entre distintos sectores y, por tanto, distintos entornos, así como la posibilidad de distinguir entre empresas de diferentes áreas geográficas, pudiendo realizar, por ejemplo, análisis comparativos entre mercados desarrollados o emergentes. Además, consideramos que resulta necesaria la creación de un consejo emisor de normas global para desarrollar y coordinar un sistema con un enfoque mundial coherente de presentación de informes corporativos interconectados. De acuerdo con las recomendaciones de la IFAC, alentamos a los responsables políticos a incentivar la utilización del marco del Consejo Internacional de Presentación de Informes Integrados (CIPII) como base para incorporar y organizar la información sobre la creación de valor considerando que un marco común puede facilitar el desarrollo de las prácticas recomendadas y la estandarización de los estudios.

## Referencias bibliográficas

- Abdullah, N. H. N., Said, J., Rahman, I. K. A. y Tuan Mat, T. Z. (2020). Strategic Management Accounting Practice as a Mediating Role between Strategy Formation Capability and Value Creation. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10(11), 405-429.
- Arellano, M. (2003). *Panel Data Econometrics*. Oxford University Press.
- Barreto, I. (2010). Dynamic Capabilities: A Review of Past Research and an Agenda for the Future. *Journal of Management*, 36(1), 256-280.
- Beaver, W. H. (1968). Alternative Accounting Measures as Predictors of Failure. *The Accounting Review*, 43(1), 113-122.
- Biedenbach, T. y Müller, R. (2012). Absorptive, Innovative and Adaptive Capabilities and their Impact on Project and Project Portfolio Performance. *International Journal of Project Management*, 30(5), 621-635.
- Camisón, C. y Villar-López, A. (2014). Organizational Innovation as an Enabler of Technological Innovation Capabilities and Firm Performance. *Journal of Business Research*, 67(1), 2.891-2.902.
- Canarella, G. y Miller, S. M. (2018). The Determinants of Growth in the US Information and Communication Technology (ICT) Industry: A firm-level Analysis. *Economic Modelling*, 70, 259-271.
- Certo, S. T., Busenbark, J. R., Kalm, M. y LePine, J. A. (2020). Divided We Fall: How Ratios Undermine Research in Strategic Management. *Organizational Research Methods*, 23(2), 211-237.
- Chen, Y. S., Lin, M. J. J. y Chang, C. H. (2009). The Positive Effects of Relationship Learning and Absorptive Capacity on Innovation Performance and Competitive Advantage in Industrial Markets. *Industrial Marketing Management*, 38(2), 152-158.
- Cohen, W. M. y Levinthal, D. A. (1990). The Implications of Spillovers for R&D Investment and Welfare: A New Perspective. *Administrative Science Quarterly*, 35, 128-152.
- Cruz-González, J., López-Sáez, P. y Martín-De Castro, G. (2009). La influencia de las capacidades dinámicas sobre los resultados financieros de la empresa. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 19, 105-128.
- Diaconu, M. (2019). Business R&D Investments in the EU: Main Dynamics and Economic Effects. *Theoretical & Applied Economics*, 4(621), 19-34.
- Easterby-Smith, M., Lyles, M. A. y Peteraf, M. A. (2009). Dynamic Capabilities: Current Debates and Future Directions. *British Journal of Management*, 20(1), S1-S8.
- Edvinsson, L. y Kivikas, M. (2004). La nueva perspectiva para la creación de valor. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 1, 47-58.
- Eisenhardt, K. M. y Martin, J. A. (2000). Dynamic Capabilities: What Are They? *Strategic Management Journal*, 21(10-11), 1.105-1.121.
- Eriksson, T. (2013). Methodological Issues in Dynamic Capabilities Research. A Critical Review. *Baltic Journal of Management*, 8(3), 306-327.
- Fainshmidt, S., Pezeshkan, A., Lance Frazier, M., Nair, A. y Markowski, E. (2016). Dynamic Capabilities and Organizational Performance: A Meta-Analytic Evaluation and Extension. *Journal of Management Studies*, 53(8), 1.348-1.380.
- Frees, E. W. (2004). *Longitudinal and Panel Data: Analysis and Applications in the Social Sciences*. Cambridge University Press.

- Guan, J. y Ma, N. (2003). Innovative Capability and Export Performance of Chinese Firms. *Technovation*, 23(9), 737-747.
- Hausman, J. A. (1978). Specification Tests in Econometrics. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 46(6), 1.251-1.271.
- Helfat, C. E. (1997). Know-How and Asset Complementarity and Dynamic Capability Accumulation: The Case of R&D. *Strategic Management Journal*, 18(5), 339-360.
- Helfat, C. E. y Peteraf, M. A. (2009). Understanding Dynamic Capabilities: Progress Along a Developmental Path. *Strategic Organization*, 7(1), 91-102.
- Helfat, C. E. y Peteraf, M. A. (2014). Managerial Cognitive Capabilities and the Microfoundations of Dynamic Capabilities. *Strategic Management Journal*, 36(6), 831-850.
- Helfat, C. E., Finkelstein, S., Mitchell, W., Peteraf, M., Singh, H., Teece, D. y Winter, S. G. (2009). *Dynamic Capabilities: Understanding Strategic Change in Organizations*. John Wiley & Sons.
- Ibarra, A. (2006). Una perspectiva sobre la evolución en la utilización de las razones financieras o ratios. *Pensamiento y Gestión: Revista de la División de Ciencias Administrativas de la Universidad del Norte*, 21, 234-271.
- IFAC (1998). *Management Accounting Concepts: International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concept*. IFAC.
- IFAC (2020). COVID Makes Clear Why We Need to Improve Corporate Reporting. <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/covid-makes-clear-why-we-need-improve-corporate-reporting>>.
- IFAC (2021). *Enhancing Corporate Reporting*. IFAC's Points of View. <<https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate-reporting>>.
- Jiménez-Jiménez, D. y Sanz-Valle, R. (2011). Innovation, Organizational Learning, and Performance. *Journal of Business Research*, 64(4), 408-417.
- Kadim, A., Sunardi, N. y Husain, T. (2020). The Modeling Firm's Value Based on Financial Ratios, Intellectual Capital and Dividend Policy. *Accounting*, 6(5), 859-870.
- Khalil, S. y Belitski, M. (2020). Dynamic Capabilities for Firm Performance under the Information Technology Governance Framework. *European Business Review*, 32(2), 129-157.
- Kimberly, J. R. (1976). Organizational Size and The Structuralist Perspective: A Review, Critique, and Proposal. *Administrative Science Quarterly*, 21(4), 571-597.
- Li, D. Y. y Liu, J. (2014). Dynamic Capabilities, Environmental Dynamism, and Competitive Advantage: Evidence from China. *Journal of Business Research*, 67(1), 2.793-2.799.
- Mason, C. H. y Perreault, WD. (1991). Collinearity, Power and Interpretation of Multiple Regression Analysis. *Journal of Marketing Research*, 28(3), 268-280.
- Menguc, B. y Auh, S. (2006). Creating a Firm-Level Dynamic Capability through Capitalizing on Market Orientation and Innovativeness. *Academy of Marketing Science*, 34(1), 63-73.
- Mousa, F. T. y Chowdhury, J. (2014). Organizational Slack Effects on Innovation: The Moderating Roles of CEO Tenure And Compensation. *Journal of Business Economics and Management*, 15(2), 369-383.
- Peteraf, M., Di Stefano, G. y Verona, G. (2013). The Elephant in the Room of Dynamic Capabilities: Bringing Two Diverging Conversations Together. *Strategic Management Journal*, 34(12), 1.389-1.410.

- Pezeshkan, A., Fainshmidt, S., Nair, A., Frazier, M. L. y Markowski, E. (2016). An Empirical Assessment of the Dynamic Capabilities-Performance Relationship. *Journal of Business Research*, 69(8), 2.950-2.956.
- Salvato, C. y Rerup, C. (2011). Beyond Collective Entities: Multilevel Research on Organizational Routines and Capabilities. *Journal of Management*, 37(2), 468-490.
- Schilke, O. (2014). On the Contingent Value of Dynamic Capabilities for Competitive Advantage: The Nonlinear Moderating Effect of Environmental Dynamism. *Strategic Management Journal*, 35(2), 179-203.
- Schilke, O., Hu, S. y Helfat, C. E. (2018). Quo Vadis, Dynamic Capabilities? A Content-Analytic Review of the Current State of Knowledge and Recommendations for Future Research. *Academy of Management Annals*, 12(1), 390-439.
- Serva, M. A., Kher, H. y Laurenceau, J. P. (2011). Using Latent Growth Modeling to Understand Longitudinal Effects in MIS Theory: A primer. *Communications of the Association for Information Systems*, 28, 213-232.
- Sher, P. J. y Yang, P. Y. (2005). The Effects of Innovative Capabilities and R&D Clustering on Firm Performance: The Evidence of Taiwan's Semiconductor Industry. *Technovation*, 25(1), 33-43.
- Subramaniam, M. y Youndt, M. A. (2005). The Influence of Intellectual Capital on the Types of Innovative Capabilities. *Academy of Management Journal*, 48(3), 450-463.
- Sulaiman, S. (2016). *From Mere Managing Cost to Future Business Sustainability: Management Accounting Approach*. UITM Press.
- Sulaiman, S., Omar, N. y Abdul Rahman, I. K. (2006). Assessing Value Creation Through Nafma: Selected Case Studies Of Malaysian Firms. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 1(1), 99-111.
- Teece, D. J. (2007). Explicating Dynamic Capabilities: The Nature and Microfoundations of (Sustainable) Enterprise Performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), 1.319-1.350.
- Teece, D. J. (2014). The Foundations of Enterprise Performance: Dynamic and Ordinary Capabilities in an (Economic) Theory of Firms. *The Academy of Management Perspectives*, 28(4), 328-352.
- Teece, D. J. y Pisano, G. (1994). The Dynamic Capabilities of Firms: An Introduction. *Industrial and Corporate Change*, 3(3), 537-556.
- Teece, D. J. y Pisano, G. (2003). The Dynamic Capabilities of Firms. en *Handbook on Knowledge Management* (pp. 195-213). Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Teece, D. J., Pisano, G. y Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.
- Tidd, J., Bessant, J. y Pavitt, K. (2005). *Managing Innovation Integrating Technological, Market and Organizational Change*. John Wiley and Sons.
- Wang, C. L. y Ahmed, P. K. (2007). Dynamic Capabilities: A Review and Research Agenda. *International Journal of Management Reviews*, 9(1), 31-51.
- Wang, C. L., Senaratne, C. y Rafiq, M. (2015). Success Traps, Dynamic Capabilities and Firm Performance. *British Journal of Management*, 26(1), 26-44.
- Wilke, E. P., Costa, B. K., Freire, O. B. D. L. y Ferreira, M. P. (2019). Interorganizational Cooperation in Tourist Destination: Building Performance in the Hotel Industry. *Tourism Management*, 72, 340-351.



Winter, S. G. (2003). Understanding Dynamic Capabilities. *Strategic Management Journal*, 24(10), 991-995.

Wiseman, R. M. (2009). On the Use and Misuse of Ratios in Strategic Management Research. *Research Methodology in Strategy and Management*, 5, 75-110.

Wooldridge, J. M. (2010). *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. The MIT Press.

Zahra, S. A. y George, G. (2002). Absorptive Capacity: A Review, Reconceptualization, and Extension. *Academy of Management Review*, 27(2), 185-203.

# Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 127, de septiembre de 2021

**Ángel González García**

*Profesor del CEF.-*

## Extracto

- I Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas.

## Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas.

## Respuesta

La entidad A (cotizada en la Bolsa de Madrid) quiere realizar una ampliación de capital por compensación de deudas. Los datos de la operación son los siguientes:

- a) La entidad A ha llegado a un acuerdo con el acreedor (que es el accionista mayoritario con el 75 % del capital) para capitalizar un préstamo con un valor en libros (coste amortizado) de 750.000 euros. El valor razonable de la deuda también es de 750.000 euros.

- b) El precio al que se capitaliza el préstamo es 1 euro por acción cuando las acciones cotizan a 3 euros por acción. Es decir, al accionista se le entregarán 750.000 acciones en lugar de 250.000 como correspondería en el supuesto de que las acciones se hubiesen emitido a su valor razonable.
- c) Para que los accionistas minoritarios no se vean perjudicados por la dilución del valor de sus acciones, a ellos también se les ofrece la posibilidad de comprar nuevas acciones (cada uno en proporción a su participación) a 1 euro por acción, de tal forma que todo el accionariado puede comprar acciones a 1 euro por acción en función de su participación o vender sus derechos de suscripción preferente. Los minoritarios aportan 250.000 euros y se les entregan 250.000 acciones.

Las cuestiones concretas que se plantean en la consulta son las siguientes:

1. Cómo contabilizar la operación (sobre todo por la parte de la capitalización), considerando lo establecido en el artículo 33 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 5 de marzo de 2019 y las consultas 5 del BOICAC 79 (NFC035414) y 4 del BOICAC 89 (NFC043971).
2. Cómo se contabilizaría la operación en el supuesto de que el valor de las acciones emitidas, una vez realizada su dilución en el mercado, no difiriera sustancialmente del valor razonable del pasivo a capitalizar.
3. Por otro lado, en el caso de que finalmente se concluyera que, en alguno de los dos supuestos anteriormente planteados, sí debería tomarse como valor del patrimonio emitido el precio de cotización de las acciones entregadas, se plantea qué fecha debe tomarse como referencia para dicha cotización, sugiriendo las alternativas siguientes: la fecha del primer día de cotización de los derechos de suscripción; la fecha del primer día de cotización de las nuevas acciones emitidas; la fecha de inscripción en el registro mercantil de la ampliación de capital; o cualquier otra diferente a las anteriores.

En primer lugar, se informa de que de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional sexta, «Formulación de consultas», del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, las consultas emitidas por este Instituto en materia contable se limitan a realizar interpretaciones de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera, y no sobre cuestiones de naturaleza mercantil o de cualquier otra índole.

El artículo 33, «Aumento por compensación de deudas», de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumen-

tos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC de sociedades), establece lo siguiente:

1. Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el aumento de fondos propios a título de aportación por causa de una ampliación de capital por compensación de deuda se contabilizará por el valor razonable de la deuda que se cancela. En su caso, si se acordara la previa reducción de capital para compensar las pérdidas acumuladas, esta operación se contabilizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.
2. La diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y su valor razonable se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por lo tanto, si el aumento del capital social y la prima de emisión o asunción se acordase por un importe equivalente al valor en libros de la deuda, el mencionado resultado se contabilizará empleando como contrapartida la cuenta 110. «Prima de emisión o asunción».
3. Cuando las acciones de la sociedad estén admitidas a cotización, el aumento de fondos propios a título de aportación se contabilizará por el valor razonable de las acciones entregadas a cambio, y el resultado descrito en el párrafo anterior se determinará por diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y ese importe.

El apartado 3 introduce la referencia al precio cotizado de las acciones bajo la premisa de que en las sociedades cotizadas dicho importe puede ser la mejor estimación del valor razonable de la deuda en la fecha en la que se acuerda el número de acciones a entregar. Es decir, la referencia al precio cotizado de las acciones debe entenderse como un contraste de fiabilidad.

No obstante, de acuerdo con la información facilitada por el consultante, parece claro que la sociedad está emitiendo acciones por un valor significativamente inferior a su valor razonable, por lo que el incremento de fondos propios a título de aportación debería reconocerse por el valor razonable de la deuda que, en el caso que nos ocupa, deberá estimarse aplicando una técnica de valoración generalmente aceptada a tal efecto.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas, la empresa deberá suministrar la información significativa sobre estos hechos con la finalidad de que aquellas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En particular, se deberá explicar el motivo por el que se ha tomado el acuerdo de emitir un número de acciones superior al que hubiera correspondido en el hipotético caso de que esa cifra de acciones nuevas se hubiese calculado en función del valor razonable de la deuda y el precio de cotización de la acción.



## Desarrollo

Si bien la ampliación de capital por compensación de créditos tiene una regulación específica, esta se configura, tanto en la Ley de sociedades de capital (LSC) como en la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 sobre instrumentos financieros, de forma similar a la ampliación no dineraria. En la ampliación no dineraria se exige un desembolso mínimo del 25 % y en el artículo 80 de la LSC se exige que «El plazo de desembolso con cargo a aportaciones no dinerarias no podrá exceder de cinco años desde la constitución de la sociedad o del acuerdo de aumento del capital social». Así, en este sentido el artículo 301 establece que «al menos, un veinticinco por ciento de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años».

La operación, según se señala en la consulta, se establece como una ampliación de capital, lógicamente por encima del nominal, donde el valor razonable de lo aportado es inferior al valor razonable de las acciones recibidas, lo cual es habitual en las ampliaciones de capital. Cuando las ampliaciones son dinerarias, el antiguo accionista ve compensada la dilución de las reservas que sufre con un derecho preferente de suscripción, que el artículo 304 de la LSC limita a la emisión de nuevas acciones mediante aportaciones dinerarias.

La sociedad emisora, para compensar al accionista minoritario, que no puede acudir a la ampliación por compensación de deudas, y que por las características de la ampliación no puede tener derecho preferente (recordamos que la LSC lo estipula solo para las ampliaciones dinerarias), establece como forma de compensarle por la dilución de las reservas que se produce una ampliación con desembolso dinerario con las mismas condiciones, produciéndose, también, una emisión a un valor inferior al valor razonable de la acción a la que solo pueden acudir los accionistas minoritarios.

Las cuestiones que se solucionan en la consulta se refieren a la contabilización de la operación por la sociedad emisora y por los socios, tanto por el que ostenta la mayoría de los derechos de voto como por los minoritarios.

### Ejemplo

La entidad A, cotizada en bolsa, presenta el siguiente balance el 31 de diciembre de 20X0:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Otros activos	3.750.000	100, «Capital social»	1.000.000



Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
▶			
		113, «Reservas voluntarias»	2.000.000
		513, «Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas»	750.000
<b>Total</b>	<b>3.750.000</b>	<b>Total</b>	<b>3.750.000</b>

El capital social corresponde a 1.000.000 de acciones de 1 um cada una. La deuda que figura en el balance es con el socio mayoritario, figura en el balance contabilizada al coste amortizado y sus condiciones son a mercado, de acuerdo con lo establecido por la norma de registro y valoración n.º 21.

La sociedad no tiene dificultades financieras, por lo que el valor razonable de la deuda coincide con el valor contabilizado.

Se acuerda por parte de la junta general una ampliación de capital con dos tramos y con las siguientes condiciones:

- Una ampliación de 750.000 acciones de 1 um cada una de ellas con el objeto de compensar los créditos que figuran contra la sociedad contabilizados en la cuenta 163, «Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas».
- Otra ampliación de capital de 250.000 acciones de 1 um de capital a la que solo podrán acudir los accionistas minoritarios en proporción a 1 acción nueva por cada acción antigua poseída, emitida al 100% del nominal.

*Se pide:*

- a) Contabilizar la operación desde el punto de vista de la sociedad.
- b) Contabilizar la operación desde el punto de vista del socio mayoritario poseedor del 75% de las acciones y de los derechos de voto de la sociedad adquiridas a 1 um cada acción, que tiene un crédito contra la sociedad contabilizado en la cuenta 532, «Créditos a corto plazo a partes vinculadas», por importe de 750.000 um.
- c) Al cierre del ejercicio, como consecuencia de la crisis sanitaria y del mayor número de acciones admitidas a cotización, el valor de mercado de las acciones es de 0,95 um, inferior al nominal de 1 um. El socio mayoritario, apoyado en su conocimiento del mercado y del sector, establece que las estimaciones de flujo de caja por cada acción son de 1,80 um por acción. Determinar si procede dotar deterioro.

**Solución**

*Apartado a)*

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	1.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000.000

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Por la compensación de créditos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas	750.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		750.000

Por el desembolso de los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		250.000

Por la inscripción registral de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.000.000	
100	Capital social		1.000.000

Que el valor de emisión de las nuevas acciones y, por lo tanto, el precio pagado por las acciones por los socios sea manifiestamente inferior al valor razonable de las mismas no provoca ningún apunte contable en los socios, más allá de la ampliación de capital. El problema se plantearía en el caso contrario, cuando el importe de la ampliación de capital fuese superior al valor razonable de lo aportado, en línea de lo establecido en el artículo 133 del Reglamento del Registro Mercantil, circunstancia que no se presenta en esta situación.

Como el valor en libros de la deuda coincide con el valor razonable de la misma, circunstancia normal cuando la sociedad no pasa por problemas financieros que puedan provocar el impago de la misma y cuando la deuda está contabilizada de acuerdo con la norma de registro y valoración n.º 21 del Plan General de Contabilidad (PGC), no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 33 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital

*Apartado b)*

En cuanto a la contabilidad del socio mayoritario, sus asientos serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	750.000	
532	Créditos a corto plazo a partes vinculadas		750.000

La sociedad ha recibido 750.000 acciones de 1 um, cuyo valor razonable en este momento es superior, de 3 um por acción, es decir,  $750.000 \times 3 = 2.250.000$ . Estas acciones no se contabilizan por el valor razonable sino por el precio de adquisición, según establece la norma de registro y valoración n.º 9 del PGC:

Las inversiones incluidas en esta categoría se *valorarán inicialmente al coste*, que equivaldrá al *valor razonable de la contraprestación entregada* más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios. (La cursiva es nuestra)

*Apartado c)*

Como consecuencia de la ampliación de capital, al poner más acciones en circulación, la cotización de las acciones, lógicamente, disminuirá. Esta disminución de la cotización de las acciones, aunque caiga por debajo del precio de adquisición, no implicará automáticamente un deterioro por parte de la sociedad, ya que, de acuerdo con la norma de registro y valoración n.º 9 del PGC:

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, que para el caso de instrumentos de patrimonio se calcularán, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la



enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Así, nos encontramos:

- Importe recuperable de cada acción: 1,80, el mayor entre el valor de mercado y el valor actual de los flujos de efectivo.
- Valor en libros de cada acción 1 um, según se establece en el enunciado.

Como el importe recuperable es superior al valor en libros, no procede dotar deterioro.



# Segundo ejercicio resuelto (examen complementario) del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda

Anna Ayats Vilanova

María Pilar García Giménez

*Profesoras del CEF.-*

(Segundo ejercicio [examen complementario] del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 20 de diciembre de 2019 [BOE de 8 de enero de 2020]).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Reparto de beneficios, provisión para responsabilidades, compras, ventas, cancelación de préstamos, proyectos de investigación, amortizaciones e inversiones entre partes vinculadas.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Inmovilizado y subvenciones de capital, amortizaciones con valor residual e imputación de la subvención, baja del inmovilizado y compra de un activo nuevo mediante un *leasing*, donde hay que realizar los cálculos financieros del *leasing*.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Instalaciones complejas en curso con anticipos a cuenta, cuya financiación es a través de un préstamo bancario que luego se cancela mediante la emisión de un empréstito.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones de importación en moneda extranjera, ventas con euros, mermas, valoración de existencias, ajuste de existencias y el cálculo del margen bruto.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Determinación de la deuda tributaria del impuesto sobre beneficios con ajustes fiscales de gastos no deducibles, libertad de amortización, fondo de comercio y deterioros de morosos, incluye la contabilización del impuesto y el modelo de conciliación entre el resultado contable y la base imponible.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera

---

La sociedad anónima Claro presenta el 31 de diciembre de 20X3 el siguiente balance de situación (expresado en euros):

Importe	Activo	Pasivo	Importe
4.000.000	Investigación	Capital social	20.000.000
6.000.000	Fondo de comercio	Prima de emisión de acciones	4.000.000
2.000.000	Propiedad industrial	Reserva para acciones propias	400.000
600.000	Aplicaciones informáticas	Reserva legal	3.000.000
(1.000.000)	(Amortización acumulada inmovilizado inmaterial)	Reservas estatutarias	3.000.000
30.000.000	Inmovilizado material neto	Reservas voluntarias	4.714.809
2.000.000	Inversiones financieras a largo plazo	Pérdidas y ganancias	7.000.000
(20.000)	(Provisión por deterioro inversiones financieras)	Subvenciones de capital	600.000
400.000	Acciones propias a largo plazo	Provisión para gastos	1.000.000
6.020.000	Activo circulante neto	Deudas a largo plazo	1.885.191
		Acreedores a corto plazo	4.400.000
<b>50.000.000</b>	<b>Total activo</b>	<b>Total pasivo</b>	<b>50.000.000</b>

**Información complementaria referente al balance de situación:**

- El capital social está formado por acciones ordinarias del mismo valor nominal, 10 euros.
- La sociedad posee 20.000 acciones propias.
- La reserva estatutaria se dota en la misma cuantía que la reserva legal y su destino es la eliminación de pérdidas y la ampliación de capital en las mismas condiciones legalmente vigentes para la reserva legal.
- La subvención en capital corresponde a las aplicaciones informáticas. La amortización acumulada del inmovilizado inmaterial corresponde por partes iguales a los elementos amortizados hasta la fecha de cierre del balance.
- El inmovilizado financiero está formado por 100.000 acciones de la sociedad Oscuro adquiridas al 200 %.
- La sociedad tiene concertado con Oscuro un préstamo con vencimiento dentro de 2 años y un tipo de interés del 3 % anual, a pagar a la fecha del vencimiento que es el 31 de diciembre de cada año. El préstamo se puede cancelar anticipadamente, sin que por ello se penalice a la sociedad.

## Apartado 1

Operaciones efectuadas por la sociedad Claro en el ejercicio 20X4:

1. El 5 de febrero de 20X4 se reúne la junta general de accionistas y toma los siguientes acuerdos:
  - Repartir un dividendo de 0,25 euros por acción, que será abonado el 20 de febrero de 20X4.
2. El 20 de febrero de 20X4 la sociedad abona por bancos el importe del dividendo acordado. La retención practicada es del 19 %.
3. El 5 de marzo de 20X4 la sociedad recibe notificación en firme de que el litigio en curso resulta favorable para ella, para lo que existía provisión dotada, recibiendo a través de bancos 20.000 euros para cubrir los gastos y daños y perjuicios en los que ha podido incurrir.
4. Oscuro factura a Claro por distintas prestaciones de servicios 80.000 euros. Claro manifiesta su disconformidad con dicha factura acordando finalmente una facturación de 65.000 euros. Además, Oscuro concede un descuento de un 2 % en factura si se produce un pronto pago, lo que Claro procede a realizar.





5. El 1 de julio de 20X4 la sociedad acuerda con Oscuro cancelar la totalidad de la deuda, entregando de mutuo acuerdo las acciones que posee de Claro como inversión, que se valoran en 1.850.000 euros y el resto, si procede, se entrega en efectivo. Los gastos de cancelación abonados se elevan a 10.000 euros.
6. Los gastos de investigación que figuran en el balance se corresponden con un proyecto que, a 31 de diciembre de 20X4, se considera fracasado por lo que se procede a su imputación a resultados.
7. Claro vende mercaderías a Oscuro por valor de 80.000 euros. Además, hay gastos de transporte que Claro abona a una empresa externa por valor de 5.000 euros y que se pagarán al 50 % por cada una de las partes.
8. El 31 de diciembre de 20X4 la sociedad amortiza la propiedad industrial y las aplicaciones informáticas en el 20 % de su valor de adquisición.
9. El resto del inmovilizado inmaterial se amortiza en el tiempo máximo permitido por la normativa legal (teniendo en cuenta que se han generado en ejercicios anteriores).
10. El inmovilizado material se amortiza en 4.000.000 de euros.

## Apartado 2

Operaciones realizadas por la sociedad Oscuro, relacionadas con la sociedad Claro (además de las mencionadas anteriormente):

1. El 30 de noviembre de 20X3 la sociedad adquirió en el mercado de valores 60.000 acciones de la sociedad Claro, al 200 %.
2. El 20 de febrero de 20X4 la sociedad cobra por bancos el dividendo correspondiente a las acciones que posee.
3. El 5 de octubre de 20X4 la sociedad vende la totalidad de las acciones que posee, emitidas por la sociedad Claro, al 120 % a través de bancos.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de las sociedades Claro y Oscuro, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes al ejercicio 20X4.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.

- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

## Solución

### Apartado 1. Contabilidad de la sociedad Claro, SA

#### Información complementaria

El capital está formado por acciones ordinarias de 10 euros de valor nominal, lo que supone el siguiente número de acciones:

$$\text{Número de acciones: } 20.000.000/10 = 2.000.000 \text{ de acciones}$$

El enunciado indica que la entidad posee 20.000 acciones propias, ahora bien la cuenta 108, «Acciones propias en situaciones especiales», debería figurar en el patrimonio neto, dentro del apartado de fondos propios con signo negativo y no requiere la dotación obligatoria de una reserva indisponible como aparece en el enunciado, si no es con la finalidad que dicha operación tenga un efecto nulo en los fondos propios.

Si ha comprado 20.000 acciones propias y el saldo de la cuenta 108, «Acciones propias a largo plazo», figura por 400.000 euros, implica que el precio medio ponderado es de 20 euros por acción.

El enunciado indica que la subvención de capital corresponde a las aplicaciones informáticas, a la vez que nos indica que el saldo de la amortización acumulada del inmovilizado intangible, cuyo saldo es de 1.000.000 de euros, corresponde por partes iguales a los elementos amortizados hasta la fecha de cierre del balance.

Si el coste de la aplicación informática es de 600.000 euros y la subvención del capital de patrimonio neto pendiente de transferir son 600.000 euros, significa que acaba de adquirir dicha aplicación estando subvencionada al 100 %, por tanto, todavía no se ha amortizado nada, siendo el importe de la amortización acumulada del inmovilizado intangible imputable a la investigación, fondo de comercio y propiedad industrial.

También nos indica que dentro del activo no corriente figura una inversión financiera en instrumentos de patrimonio neto en la entidad Oscuro, SA, subgrupo 25, correspondiente a 100.000 acciones, que se compraron por importe de 2.000.000 de euros. El coste unitario es de 20 euros, si se indica que se compraron al 200 % implica que el valor nominal es de 10 euros.

Además, hay un deterioro de valor reversible, lo que implica que la inversión figura en la categoría activo financiero a coste, se supone que carece de un valor fiable de mercado, la cuenta principal mantiene el coste y si su valor recuperable es inferior procede dotar deterioro reversible. El deterioro por acción es de  $20.000/100.000 = 0,20$  euros.

La sociedad Claro tiene un préstamo concertado con Oscuro, cuyo capital vence dentro de 2 años, 31 de diciembre de 20X5, y tiene un tipo de interés del 3 % anual, a pagar a la fecha del vencimiento que es el 31 de diciembre de cada año, además se puede cancelar sin penalización.

En el pasivo del balance de Claro dentro del apartado de deudas a largo plazo solo hay una cuenta con un saldo de 1.885.191 euros, que se corresponde con el valor del préstamo al cierre de 20X3.

## Operaciones ejercicio 20X4

1. 5 de febrero de 20X4. La junta general de accionistas aprueba el reparto del beneficio del ejercicio 20X3.

No hay resultados negativos de ejercicios anteriores, por lo que el patrimonio neto es superior al capital social.

El artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) regula la dotación de la reserva legal, cuyo saldo a fecha de cierre no alcanza el 20 % del capital social mercantil, de ahí que como mínimo deba incrementarse en el 10 % del beneficio neto del ejercicio.

- 20 % del capital social ( $20\% \times 20.000.000$ ) ..... 4.000.000 euros
- Saldo de la reserva legal al balance de cierre de 20X3 ..... 3.000.000 euros
- Dotación mínima (10 % del beneficio neto =  $10\% \times 7.000.000$ ) ..... 700.000 euros

La información complementaria indica que la dotación de la reserva estatutaria es por la misma cuantía que la reserva legal.

La junta general de accionistas aprueba un dividendo de 0,25 euros por acción que se abonará el 20 de febrero de 20X4. No indica si se aplica sobre las acciones en circulación o el total del capital escriturado, ya que las acciones propias no tienen derecho a cobrar el dividendo, cuyo importe se distribuiría entre el resto de acciones ordinarias en circulación.

Vamos a suponer que el importe que aprueba la junta general de accionistas sea sobre los 2.000.000 de acciones, lo que implica que el dividendo a cobrar por acción sería:

- Dividendo total (2.000.000 acciones × 0,25 euros) ..... 500.000 euros
- Dividendo por acción (500.000 euros/1.980.000 acciones) ..... 0,252525 euros

Por el reparto del beneficio del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	7.000.000	
112	Reserva legal		700.000
1142	Reservas estatutarias		700.000
526	Dividendo activo a pagar (2.000.000 × 0,25)		500.000
113	Reservas voluntarias		5.100.000

### 2. 20 de febrero de 20X4. Por el pago del dividendo acordado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	500.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (500.000 × 19%)		95.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		405.000

### 3. 5 de marzo de 20X4. Sentencia firme del litigio en curso:

La sociedad tenía dotada una provisión para gastos por importe de 1.000.000 para satisfacer los posibles gastos y daños y perjuicios de un litigio en curso. Al resultar la sentencia favorable procede a cancelar la provisión y la cantidad que cobra como compensación de los costes del juicio tiene la consideración de ingreso excepcional si no existe incertidumbre sobre su retorno, es decir, ninguna de las partes recurre la sentencia.

Por la cancelación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14X	Provisión para gastos	1.000.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades		1.000.000

Por el reembolso de los gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
778	Ingresos excepcionales		20.000

4. Por la primera facturación hecha por Oscuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	80.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		80.000

Por la rectificación de la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	15.000	
629	Otros servicios		15.000

Por el pago de la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	65.000	
629	Otros servicios		1.300
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		63.700

La rectificación del coste del servicio por disconformidad en el precio y el descuento por pronto pago rebajan directamente el coste de dicho servicio.

No puede utilizar las cuentas 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», y 606, «Descuento sobre compras por pronto pago», debido a que modifica el valor de las existencias.

**5. 1 de julio de 20X4. Se cancela la deuda que tenía Claro con Oscuro:**

El nominal tenía un vencimiento a finales de 20X5, pero cada año se pagaban intereses al 3% a 31 de diciembre, por tanto, el saldo que figura en el balance de apertura de 20X3 en la cuenta «Deudas a largo plazo» es el importe que se adeuda.

Por el devengo de los intereses de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6622	Intereses de deudas, otras empresas (1.885.191 × 0,03 × 6/12)	28.277,86	
528	Intereses a corto plazo de deudas		28.277,86

Nominal del pasivo .....	1.885.191
Intereses explícitos devengados hasta junio .....	28.277,86
Valor contable del pasivo .....	1.913.468,86

Se supone que en el enunciado hay un error porque dice que entrega las acciones que posee de Claro como inversión, cuando los títulos que posee como inversión son acciones de Oscuro, ya que si fueran de Claro serían las propias.

- Valor en libros de las acciones de Oscuro ..... 1.980.000 euros  
[2.000.000 (coste) – 20.000 (deterioro)]
- Valor razonable de las acciones en la fecha actual ..... 1.850.000 euros

Se produce una pérdida en la entrega de las acciones de 130.000 euros.

El importe en efectivo es la diferencia entre el valor contable del pasivo y el valor razonable de las acciones entregadas.

$$1.913.468,86 - 1.850.000 = 63.468,86 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	1.885.191	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
528	Intereses a corto plazo de deudas	28.277,86	
2936	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras empresas	20.000	
6663	Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras empresas	130.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		63.468,86
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000.000

Por los gastos de cancelación del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

## 6. Por la amortización correspondiente al año 20X4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (4.000.000/5)	800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		800.000

Si a la fecha de cierre se abandona el proyecto de investigación al haber fracasado, hay que ver el saldo amortizado hasta la fecha.

No sabemos la fecha de la activación de la investigación para calcular el saldo amortizado. La información complementaria del enunciado indica que el saldo del total amortizado del intangible se reparte en partes iguales entre la investigación, el fondo de comercio y la propiedad industrial.

El importe correspondiente a la investigación es:  $1.000.000/3 = 333.333,33$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible (333.333,33 + 800.000)	1.133.333,33	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	2.866.666,67	
200	Investigación		4.000.000

### 7. Por la venta de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	80.000	
700	Ventas de mercaderías		80.000

Por el pago del transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

Se supone que el transportista factura la totalidad del servicio a la entidad Claro, la cual abona los 5.000 euros. A continuación, factura la mitad a la entidad Oscuro, que asume el 50 % del coste.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	2.500	
759	Ingresos por servicios diversos		2.500

Si el transportista factura directamente la mitad a cada empresa y el pago lo realiza la entidad Claro, el asiento contable sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	2.500	
430	Clientes	2.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000



**8. 31 de diciembre de 20X4. Por la dotación a la amortización de la propiedad industrial:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20% × 2.000.000)	400.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		400.000

Por la dotación a la amortización de las aplicaciones informáticas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20% × 600.000)	120.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		120.000

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (600.000 × 20%)	120.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		120.000

Se prescinde el efecto impositivo, ya que la subvención figura por el importe bruto en el balance de apertura, debido a que no consta el pasivo diferido.

Por la cancelación de la cuenta 130 por el importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	120.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		120.000

**9. Por la dotación a la amortización del fondo de comercio:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (10% × 6.000.000)	600.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		600.000

La norma de registro y valoración (NRV) 6.<sup>a</sup> c) del Plan General de Contabilidad (PGC) establece como plazo de amortización del fondo de comercio el método lineal en 10 años, salvo prueba en contrario.

c) Fondo de comercio. Solo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

## 10. Por la dotación a la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		4.000.000

## Apartado 2. Contabilidad de Oscuro, SA

### 1. 30 de noviembre de 20X3. Por la compra de las acciones de Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (60.000 × 10 × 200%)	1.200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.200.000

El enunciado no especifica qué intenciones tiene el inversor, pero al ser cotizada y tener un valor fiable de mercado, si no indica que opta por la categoría de activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, debemos entender que se clasifica en la categoría de activo financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

No tenemos datos de cuál era la cotización de las acciones de Claro a 31 de diciembre de 20X3 para realizar el ajuste a valor razonable.

### 2. 5 de febrero de 20X4. Por el reconocimiento del dividendo a cobrar:

Acciones en circulación de Claro:  $2.000.000 - 20.000 = 1.980.000$ .

Dividendo para 60.000 acciones en circulación:  $(500.000/1.980.000) \times 60.000 = 15.151,52$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	15.151,52	
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras empresas		15.151,52

### 20 de febrero de 20X4. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.272,73	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (15.151,52 × 19%)	2.878,79	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
545	Dividendo a cobrar		15.151,52

Aunque el enunciado no lo indica, procedemos a registrar la facturación de los servicios del punto 4, la cancelación del crédito del punto 5 y la compra de mercaderías del punto 7.

Por la prestación de servicios facturada a Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	80.000	
705	Prestaciones de servicios		80.000

Por la modificación de la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	15.000	
430	Clientes		15.000

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	63.700	
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago	1.300	
430	Clientes		65.000

1 de julio de 20X4. Por el devengo de los intereses del préstamo otorgado a Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos	28.277,86	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
76203	Ingresos de créditos a largo plazo, otras empresas (1.885.191 × 0,03 × 6/12)		28.277,86

Por la cancelación del préstamo y adquisición de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales	1.850.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	63.468,86	
252	Créditos a largo plazo		1.885.191
547	Intereses a corto plazo de créditos		28.277,86

Por la compra de mercaderías a Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	80.000	
400	Proveedores		80.000

Por los gastos de transporte que tiene que asumir Oscuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	2.500	
400	Proveedores		2.500

3. 5 de octubre de 20X4. Por la venta de las acciones de Claro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (60.000 acciones × 10 euros × 120%)	720.000	
6630	Pérdidas de cartera de negociación	480.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		1.200.000

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

---

La sociedad anónima Brincos, que desarrolla su actividad en una zona geográfica con bajo nivel económico, presenta la siguiente información referida a varios ejercicios:

1. El 1 de abril de 20X2 solicita una subvención de 800.000 euros para la renovación de la maquinaria, con el fin de producir en mejores condiciones laborales, medioambientales y económicas. El importe de la maquinaria se eleva a 2.000.000 de euros, con vida útil de 15 años y un valor residual estimado del 5 %, previsto el cese de actividad de las máquinas y su venta en ese momento, contado desde que entre en funcionamiento.
2. El 25 de junio de 20X2 adquiere la maquinaria en las condiciones previstas, para lo que se prevé que entre en funcionamiento en los próximos días. La puesta en marcha, así como gastos del periodo de prueba, forman parte del precio final conocido y corren por cuenta del proveedor. La sociedad abona 500.000 euros y el resto se abonarán cuando se reciba la subvención.
3. El 1 de octubre de 20X2 se inicia la producción con las máquinas en perfecto funcionamiento. Ese mismo día se abona la prima anual del seguro que se eleva a 35.000 euros.
4. El 1 de octubre de 20X2 se recibe comunicación de la Administración pública de que le ha sido concedida la subvención no reintegrable a la sociedad, pero en la cuantía de 750.000 euros. La cuantía monetaria se recibirá más adelante.
5. El 1 de noviembre de 20X2 la Administración pública ingresa en la cuenta del proveedor de la maquinaria los 450.000 euros y la sociedad completa la diferencia por bancos.
6. El 31 de diciembre de 20X2 se realizan las anotaciones contables oportunas.
7. El 1 de abril de 20X4 un accidente destruye la parte electrónica de la maquinaria, Al disponer de seguro, la compañía indemniza a la empresa con su valor contable. La sociedad entonces decide adquirir una nueva maquinaria, que sustituye a la anterior, mediante una operación de arrendamiento financiero a 5 años.
8. La nueva maquinaria entra en funcionamiento el 1 de julio de 20X4. El precio de adquisición es de 2.500.000 euros que se abonarán mediante cuotas anuales constantes con vencimiento el 1 de julio de cada año a un tipo de interés de un 5 %. La nueva maquinaria se amortizará mediante cuotas lineales en 15 años.



9. Una vez informada la Administración pública de la situación, esta decide mantener la subvención y que se pueda aplicar de forma extensiva a la nueva maquinaria sin perder las características de la concesión inicial.
10. El 31 de diciembre de 20X4 se realizan las anotaciones contables oportunas.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores en las fechas previstas al efecto.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

## Solución

1. 1 de abril de 20X2. Por la solicitud de la subvención:

En este apartado no procede asiento contable, solo nos proporciona información sobre la petición de la subvención para la maquinaria, acerca del coste de la misma, su vida útil y su valor residual.

- Importe solicitado en la subvención ..... 800.000 euros
- Coste de la maquinaria ..... 2.000.000 euros
- Vida útil ..... 15 años
- Valor residual ..... 5 %

Si no se ha producido la entrega de la máquina ni se ha notificado la subvención, no se ha producido un hecho contable objeto de registro.

**2. 25 de junio de 20X2. Por la compra de la maquinaria en montaje:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	2.000.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.500.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500.000

**3. 1 de octubre de 20X2. Por la puesta en condiciones de funcionamiento:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	2.000.000	
233	Maquinaria en montaje		2.000.000

Por el pago del seguro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros [(35.000/12 meses) × 3 meses (octubre a diciembre)]	8.750	
480	Gastos anticipados [(35.000/12 meses) × 9 meses (enero a septiembre X3)]	26.250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000

**4. 1 de octubre de 20X2. Por la obtención de la subvención, que finalmente asciende a 750.000 euros:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	750.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		750.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	750.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		750.000





También se podría registrar prescindiendo del uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC, ya que el enunciado del examen indica que no es necesario su uso, además de que hay que prescindir de consideraciones fiscales, de ahí que no descuente el efecto impositivo del impuesto sobre sociedades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	750.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		750.000

5. 1 de noviembre de 20X2. Por el pago del importe pendiente de la maquinaria y la aplicación de la subvención al pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.500.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		750.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		750.000

6. 31 de diciembre de 20X2. Por la dotación a la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado intangible $\{[(95\% \times 2.000.000)/15] \times (3/12)\}$	31.666,67	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		31.666,67

No hay datos en el enunciado para actualizar el valor residual.

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $\{[(750.000 \times 95\%)/15] \times (3/12)\}$	11.875	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.875

El traspaso de la subvención de capital a ingreso contable también se puede realizar a partir de determinar qué parte de la inversión ha sido subvencionada.

$$\text{Porcentaje subvencionado} = 750.000/2.000.000 = 37,50 \%$$

$$\text{Imputación al resultado del ejercicio} = 31.666,67 \text{ (amortización 20X2)} \times 37,50 \% = 11.875 \text{ euros.}$$

Por la cancelación de la cuenta 130 por el importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.875	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		11.875

Si la transferencia de la subvención de patrimonio neto al resultado contable se hace sin el uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.875	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		11.875

7. 1 de abril de 20X4. Por la dotación a la amortización por los meses de enero, febrero y marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado intangible $\{[(95\% \times 2.000.000)/15] \times (3/12)\}$	31.666,67	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		31.666,67

La amortización acumulada hasta la fecha es:  $31.666,67 \text{ (20X2)} + 1.900.000/15 \text{ (20X3)} + 31.666,67 \text{ (enero-marzo 20X4)} = 190.000 \text{ euros.}$

Por la baja de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria	190.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
678	Gastos excepcionales	1.810.000	
213	Maquinaria		2.000.000

Por la indemnización recibida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.810.000	
778	Ingresos excepcionales		1.810.000

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio por la amortización de enero a marzo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital {[(750.000 × 95 %)/15] × (3/12)}	11.875	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.875

Por el cierre del saldo de la cuenta 130:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	11.875	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		11.875

La imputación de la subvención es de la amortización previa al siniestro, debido a que en el punto 9 del enunciado nos informa de que la Administración pública mantiene la subvención que se hace extensiva a la nueva maquinaria.

Se modificará el criterio de imputación debido a que deberá tener en cuenta la vida de la máquina que adquiere nueva para sustituir a la anterior.

Saldo pendiente de transferir = 750.000 – 11.875 (20X2) – 47.500 (20X3) – 11.875 (marzo 20X4) = 678.750 euros.

Importe transferido en el 20X3 = (750.000 × 0,95)/15 años = 47.500 euros.

8. 1 de julio de 20X4. Por la compra de la nueva maquinaria financiada con un contrato de arrendamiento financiero:

$$2.500.000 = X (\text{cuota anual}) \times \frac{1 - (1 + 0,05)^{-5}}{0,05}$$

$$X = 577.436,9953 = 577.437 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	2.500.000	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		452.437
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		2.047.563

El importe de los pagos de las cuotas del *leasing* es pospagable, la primera cuota incluye intereses sobre la deuda pendiente del 5 %.

Intereses (2.500.000 × 5 %) .....	125.000 euros
Recuperación del coste del bien .....	452.437 euros
[577.437 (cuota) – 125.000 (intereses)]	

9. No procede asiento.

La subvención se imputará de acuerdo con los criterios de amortización de la segunda maquinaria.

10. 31 de diciembre de 20X4. Por la dotación a la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(2.500.000/15) × (6/12)]	83.333,33	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		83.333,33

El enunciado no indica un valor residual de la nueva máquina.



Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital [[678.750/15) × (6/12)]	22.625	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		22.625

Por la cancelación de la cuenta 130 por el importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	22.625	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		22.625

Por el devengo de los intereses del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (125.000 × 6/12)	62.500	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		62.500

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

La empresa Aspidiske, SA se dedica a la fabricación de automóviles de gama alta. Durante el año 1 se plantea un proyecto a futuro por el que pretende iniciar un proceso de transformación de su planta de fabricación de automóviles para entrar en el segmento de coches eléctricos.

1. A 1 de agosto del año 1 encarga a una empresa consultora la realización de un proyecto de cambio del proceso organizativo. Abona como anticipo de los trabajos a realizar 350.000 euros.
2. Para acometer esta transformación Aspidiske, SA decide endeudarse en 8.000.000 de euros, a reembolsar dentro de 4 años, momento en que se prevé que sea estable

la comercialización de los coches eléctricos. Las condiciones fijadas por la entidad bancaria para la formalización de la operación de préstamo, a 1 de octubre, son:

- Importe: 8.000.000 de euros.
  - Se establece el pago de intereses anuales al cierre de cada ejercicio, calculados de acuerdo con el euríbor del 1 de enero de cada año más un diferencial de 2 puntos, con excepción del primer año que el tipo de interés se fija en el 3 %.
  - El principal se devuelve al final de los 4 años que dura la operación.
  - La comisión de apertura del préstamo es del 1 %, con un importe mínimo de 10.000 euros.
3. Un estudio de ingeniería realiza el proyecto de lo que deberá ser la nueva instalación por el que cobra a la empresa 500.000 euros. Al realizar un pago inmediato, el estudio le ofrece un descuento por pronto pago de un 3 %.
4. El 1 de enero del año 2 comienzan las obras para la transformación de la fábrica. A 31 de diciembre del año 1 se han abonado los siguientes gastos:
- Factura de la empresa consultora: 760.000 euros. La sociedad aplica el anticipo concedido en su momento.
  - Gastos del estudio de ingeniería: 450.000 euros.
  - Pago a una empresa constructora por obras diversas de preparación, adecuación y comienzo del proceso de reestructuración de la factoría: 2.000.000 de euros.
  - A su vez, fue necesario desmontar distintas equipaciones anteriores en la fábrica para lo que la empresa abonó facturas por valor de 480.000 euros.
  - A su vez, gastos propios de personal y suministros de la empresa por valor de 750.000 euros han sido aplicados a la nueva instalación.
5. A comienzos del año 3, los técnicos de Aspidiske, SA plantean a los responsables de la empresa la imposibilidad de iniciar el proceso de venta de los vehículos eléctricos, tal y como estaba previsto en ese año 3 y deberá retrasarse su comercialización hasta el año 5. Ante esta situación el director financiero de Aspidiske, SA recomienda emitir un empréstito por 100.000.000 de euros.

El empréstito se emite el 31 de marzo del año 3 con las siguientes características:

- Bonos emitidos: 100.000.
- Nominal de cada bono: 1.000 euros.
- Prima de emisión para los títulos del 2 %.



- Prima de reembolso del 1 % del nominal del bono.
- Los títulos devengan un interés anual del 1,75 % pagadero a 31 de diciembre por años vencidos.
- El empréstito se amortiza de manera única al cabo de 3 años.
- Los gastos de emisión y colocación del empréstito ascienden al 1‰ del nominal de la operación.

El 1 de abril del año 3, se acuerda con el banco, tras la colocación del empréstito, la cancelación del préstamo por su valor contable a 31 de diciembre del año 2.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores que procedan de los ejercicios 1, 2 y 3 sabiendo que a 1 de enero del año 2 y a 1 de enero del año 3 el euríbor es de un  $-0,41\%$ .

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

## Solución

### Operaciones correspondientes al año 1

1. 1 de agosto. Por el anticipo a la entidad encargada de modificar la línea de producción de vehículos a fin de adaptarlo al coche eléctrico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	350.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	350.000	

**2. 1 de octubre. Por la obtención de un préstamo de una entidad financiera:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.920.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito [8.000.000 – (8.000.000 × 1 %)]		7.920.000

Se trata de un préstamo con reembolso único a los 4 años y pago anual de intereses. Tiene una comisión de apertura, por lo que debe calcularse la tasa de interés efectiva e imputarla a lo largo de la vida del préstamo de acuerdo con la NRV 9.ª 3 del PGC.

Si el préstamo se obtiene el 1 de octubre de año 1 y se fija el pago de los intereses al cierre de cada ejercicio, significa que el primer pago se haría a 31 de diciembre del año 1 por el tipo fijo del 3 % y por 3 meses, luego el segundo pago al cierre año 2, el tercer pago al cierre año 3, el cuarto pago al cierre del año 4 y al cierre del quinto año pagaría intereses y devolvería el capital.

A partir del año 2 se aplicaría el euríbor + 2 puntos.

Como el enunciado no facilita el tipo efectivo, a fin de simplificar los cálculos del coste amortizado, vamos a suponer que los gastos de apertura se imputarán de forma lineal durante la vida del préstamo, ya que en caso contrario debería recalcular la TIR cada vez que modifique la cuota de intereses al ser a un tipo variable.

Además, no son exactamente 4 años, pues entendemos que la duración son 3 meses del año 1 y luego los pagos restantes se harían a finales de años 2, 3, 4 y 5.

**3. Por la factura del proyecto del estudio de ingeniería:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales [500.000 – (500.000 × 3 %)]	485.000	







Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		485.000

A fin de cerrar el ejercicio 1 debería registrar el pago de los intereses acordados en el contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (8.000.000 × 3% × 3/12) (explícitos)	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por el devengo de los gastos de apertura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros [(80.000/4,25 años) × 3/12 (octubre-diciembre)]	4.705,88	
170	Préstamos a largo plazo con entidades de crédito		4.705,88

La consideración del efecto financiero en los anticipos de inmovilizaciones materiales está en función de si entre el pago y la incorporación al inmovilizado excede el año o no.

Con relación a la empresa consultora que lleva a cambio las modificaciones, hay un anticipo de 350.000 euros el 1 de agosto que se incorpora a inmovilizado en curso a finales del año 2, de ahí que debamos considerar el efecto financiero.

Vamos a suponer que el tipo al que puede financiarse el proveedor en el mercado fuera el tipo fijo que nos facilita el enunciado del 3%.

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales (350.000 × 0,03 × 5/12)	4.375	
762	Ingresos de créditos		4.375

## Operaciones correspondientes al año 2

Entendemos que cuando el enunciado indica que se han abonado los siguientes gastos se refiere a los trabajos del año 2, no del año 1, ya que no había empezado.

### 4. Por efecto financiero del anticipo del mes de agosto del ejercicio 1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales (350.000 × 0,03)	10.500	
762	Ingresos de créditos		10.500

Por la factura de la empresa consultora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	774.875	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales (350.000 + 4.375 + 10.500)		364.875
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		410.000

Por los costes del estudio de ingeniería que factura en el periodo actual más las cantidades anticipadas en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	935.000	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales		485.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		450.000

Por el pago a la empresa constructora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	2.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000.000



Por el desmontaje de parte de las instalaciones antiguas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	480.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		480.000

Por los gastos propios de personal y suministros aplicados a la instalación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	750.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		750.000

Por el pago de los intereses del préstamo:

El euríbor a 1 de enero del año 2 es negativo por 0,41 %, si añadimos un diferencial de 2 puntos, el tipo de interés que nos cobrará la entidad financiera el segundo año es de 1,59 %.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (8.000.000 × 1,59%)	127.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		127.200

Por los gastos de formalización del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros (80.000/4,25 años)	18.823,53	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		18.823,53

Con relación a las obras de la instalación, están terminadas según parece desprenderse del enunciado a finales del año 2, aunque por motivos al margen de las previsiones iniciales, no puede empezar la comercialización de los vehículos hasta el año 5.

El enunciado no indica si el motivo es falta de mercado o que no están finalizadas las instalaciones. Si fueran operativas, debería reclasificar la inversión al cierre del año 2 al inmovilizado material.

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	4.939.875	
232	Instalaciones técnicas en montaje (774.875 + 935.000 + 2.000.000 + 480.000 + 750.000)		4.939,875

## Operaciones correspondientes al año 3

### 5. Emisión de un empréstito de 100.000.000 de euros.

Valor emisión empréstito (100.000 bonos × 980 euros) .....	98.000.000 euros
Valor de reembolso (100.000 bonos × 1.010 euros) .....	101.000.000 euros
Gastos de emisión (100.000 bonos × 1.000 euros × 1 %).....	100.000 euros
Intereses o cupones año 3 .....	1.312.500 euros
(100.000 bonos × 1.000 euros × 1,75 % × 9/12)	
Intereses o cupones año 4 .....	1.750.000 euros
(100.000 bonos × 1.000 euros × 1,75 %)	
Intereses o cupones año 5 .....	1.750.000 euros
(100.000 bonos × 1.000 euros × 1,75 %)	

A continuación, planteamos la ecuación para determinar el tipo efectivo, aunque no nos haría falta debido a que solo debemos registrar la emisión del empréstito y la cancelación del préstamo.

$$98.000.000 - 100.000 = 1.312.500 (1 + i)^{-9/12} + 1.750.000 (1 + i)^{-1,75} + (101.000.000 + 1.750.000)^{-2,75}$$

31 de marzo. Por la emisión de los bonos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	97.900.000	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo		97.900.000

Al haber un reembolso único la deuda es a largo plazo y se registra por el líquido de la emisión, para luego devengar el coste financiero por la tasa efectiva.



31 de marzo. Por la cancelación del préstamo:

Si se acuerda la cancelación por el valor del pasivo al cierre del año 2, sería el nominal que son los 8.000.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (coste amortizado al cierre del año 2)	7.943.529,41	
669	Otros gastos financieros	56.470,59	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000.000

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Merchandise se dedica a la importación y comercialización de contenedores de productos de consumo doméstico. Su sede social está en Madrid, pero realiza sus compras principalmente en el mercado chino.

Dado que lo que importa son principalmente productos menores de consumo, su valoración se realiza tomando como referencia el número de unidades de producto, considerando a todos como productos similares, ya que son elementos de muy bajo coste de producción.

Durante el año 2019 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones.

1. Las existencias iniciales de producto ascienden a 257.640 unidades valoradas a 0,23 euros cada una.
2. El 3 de febrero realiza la importación de un contenedor con 790.000 unidades de producto que se adquieren a un precio unitario de 0,28 dólares cada una. Los costes de flete y transporte adicionales ascienden a 25.000 euros y además abona en concepto de seguro de la compra 2.800 euros. El tipo de cambio del dólar a esa fecha es de 1 dólar = 0,80 euros.
3. Con fecha 6 de marzo realiza una venta de 765.000 unidades a un precio unitario de 0,75 euros por unidad. Además, Merchandise asume costes de transporte de dicha compra por valor de 1.700 euros.

4. Son devueltas 20.000 unidades de la compra anterior por defectos. La sociedad considera que no son recuperables y procede a su destrucción.
5. Como consecuencia de una nueva negociación con los proveedores chinos, la sociedad acuerda realizar una compra en dos tramos. La compra total asciende a 1.500.000 unidades que la sociedad puede ejecutar en dos fases con las siguientes condiciones:
  - Una primera adquisición de al menos un 40 % del pedido a la firma del contrato (el día 1 de junio) a un precio de 0,18 dólares la unidad.
  - Una segunda que Merchandise puede ejecutar es dos posibles momentos:
    - Antes del 1 de octubre a un precio de 0,175 euros unidad, considerándose la diferencia hasta 0,19 como descuento por pronto pago.
    - Después del 1 de octubre a 0,19 euros unidad hasta completar la totalidad del pedido.

La sociedad ejecuta la primera opción por un 60 % de las unidades comprometidas al precio de 0,18 dólares unidad. Asume además costes de transporte por valor de 16.500 euros. El tipo de cambio a esa fecha es de 1 dólar = 0,76 euros.

Para la segunda se decide por realizar la compra el mismo 1 de octubre, para lo que compra las unidades comprometidas restantes. Abona por gastos de transporte 17.500 euros y por prima de seguro de las mercancías 2.800 euros.

Al recibirse el contenedor, resulta que 35.000 unidades resultan deterioradas e inservibles para la venta como consecuencia del transporte. La sociedad decide destruirlas y la compañía de seguros les indemniza con 21.800 euros. El tipo de cambio del dólar a 1 de octubre es de 1 dólar = 0,77 euros.

6. Las ventas del último trimestre ascienden a 1.646.000 unidades a un precio unitario de 0,75 euros. Se han aplicado descuentos a los clientes por valor de 87.500 euros y no se han producido devoluciones.
7. La sociedad utiliza como criterio de valoración de existencias el FIFO. Al cierre de ejercicio, se realiza el inventario final que asciende a 135.000 unidades.
8. Al cierre de ejercicio el tipo de cambio es de 1 dólar = 0,79 euros.

Trabajo a realizar:

1. Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.
2. Valoración de las existencias finales del producto y cálculo del margen bruto procedente de las operaciones de compraventa del producto.



En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones salvo que se indique expresamente en el enunciado.

## Solución

### Apartado 1

1. El enunciado nos facilita el dato de las existencias iniciales:

300, «Mercaderías» (257.640 unidades  $\times$  0,23 €) ..... 59.257,20 euros

No procede asiento contable, sino que este dato lo tendremos en cuenta para la regularización de las existencias al cierre del ejercicio.

2. 3 de febrero de 2019. Por la importación de productos procedentes del mercado chino:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías [(790.000 $\times$ 0,28 \$ $\times$ 0,80 €) + 25.000 € + 2.800 €]	204.760	
4004	Proveedores, moneda extranjera (790.000 $\times$ 0,28 \$ $\times$ 0,80 €)		176.960
410	Acreedores por prestación de servicios		25.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.800

La NRV 10.<sup>a</sup> del PGC regula que los costes relacionados con la compra de productos son mayor coste, por ello el transporte y el seguro de la mercancía se incluyen en el precio de adquisición.

**3. 6 de marzo de 2019. Por la venta:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	573.750	
700	Ventas de mercaderías (765.000 unidades × 0,75 €)		573.750

Por los costes de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	1.700	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		1.700

Al ser un transporte asociado a la venta de productos es un gasto general que figura en el epígrafe 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias.

**4.** En el enunciado hay una confusión puesto que hace referencia al punto anterior que era una venta, pero sin embargo, se indica una devolución de compras. A continuación, se indica que es la empresa Merchandise la que recibe los productos y la que los destruye al ser defectuosos, por ello procedemos a registrar una devolución de ventas.

Tampoco indica que realice un abono al cliente, lo que puede interpretarse como que se han repuesto dichas unidades y las 20.000 unidades devueltas se destruyen.

Si fueran unidades de la compra de febrero, entendemos que la deuda con el proveedor chino no se modifica, ya que no lo indica el enunciado ni las causas por las que los artículos son defectuosos. El transporte y el seguro lo asumía la empresa compradora.

No hay indemnización del seguro, por lo que la operación afecta a las existencias y hay que tener en cuenta este dato al calcular y regularizar las existencias finales.

**5.** Se renegocia un nuevo contrato con el proveedor chino, en el cual nuestra empresa adquiere el compromiso de adquirir 1.500.000 unidades en dos tramos, con un número mínimo de unidades en el primer tramo y un precio distinto en el segundo tramo según la fecha de la entrega de los productos.

1 de junio de 2019. Por la compra de las unidades del primer tramo:





Unidades adquiridas en el primer tramo =  $1.500.000 \text{ unidades} \times 60\% = 900.000 \text{ unidades}$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías ( $900.000 \times 0,18 \$ \times 0,76 € + 16.500$ )	139.620	
4004	Proveedores, moneda extranjera ( $900.000 \times 0,18 \$ \times 0,76 €$ )		123.120
410	Acreedores prestación de servicios		16.500

El transporte de compras forma parte del precio de adquisición según la NRV 10.<sup>a</sup> del PGC.

1 de octubre de 2019. Por la compra de las unidades comprometidas en el segundo tramo:

$$1.500.000 \text{ unidades} - 900.000 \text{ unidades (primer tramo)} = 600.000 \text{ unidades}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías ( $600.000 \times 0,175 \$ \times 0,77 € + 17.500 € + 2.800 €$ )	101.150	
4004	Proveedores, moneda extranjera ( $600.000 \times 0,175 \$ \times 0,77 €$ )		80.850
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.300

Como el segundo tramo se ejecuta el 1 de octubre de 2019 obtiene el descuento por pronto pago, es decir, paga cada unidad a 0,175 dólares.

Al tratarse de una importación al proveedor chino y hasta la fecha el pago tiene lugar en dólares, interpretamos que el precio de 0,175 son dólares no euros, además tenemos el cambio del dólar a 1 de octubre que es de 1 dólar = 0,77 euros, información que figura cuando nos comunica las unidades que recibe deterioradas e inservibles.

Los costes del transporte y el seguro forman parte del precio de adquisición.

Las 35.000 unidades que se consideran inservibles se tendrán en cuenta para valorar las existencias finales.

Por la indemnización recibida de la compañía de seguros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	21.800	
778	Ingresos excepcionales		21.800

**6. Por las ventas del último trimestre:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.147.000	
700	Ventas de mercaderías [(1.646.000 × 0,75 €) – 87.500]		1.147.000

Los descuentos en factura a los clientes tienen la consideración de menor ingreso por ventas, si dichos descuentos se hubieran realizado fuera de factura se contabilizarían en la cuenta 706, «Descuentos sobre ventas por pronto pago».

**7.** Los cálculos de las existencias finales y el asiento contable de regularización figuran en el segundo apartado del ejercicio.

**8.** El tipo de cambio del dólar es de 0,79 euros.

Esta información afecta a los saldos pendientes de pago de los proveedores chinos en dólares, pero no al valor de las existencias finales ni las compras, ya que son partidas no monetarias, el coste queda fijado al cambio de la fecha de entrada al almacén.

Las mercaderías se venden a clientes que cobramos en euros, no hay riesgo de cambio y no procede registrar deterioro de valor de las existencias finales porque el precio de venta del último trimestre excede al coste de las existencias finales.

Saldo pendiente de pago en dólares = 221.200 (febrero) + 162.000 (junio) + 105.000 (octubre) = 488.200 dólares.

• Valor en libros en euros .....	380.930
[176.960 (febrero) + 123.120 (junio) + 80.850 (octubre)]	
• Valor actualizado al cierre ejercicio (488.200 \$ × 0,79) .....	385.678
• Diferencia de cambio negativa .....	4.748

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencia negativa de cambio	4.748	
4004	Proveedores, moneda extranjera		4.748



## Apartado 2

El criterio de valoración es el FIFO, primera entrada primera salida, las unidades que nos quedan son de las últimas compras.

El enunciado nos informa que nos quedan 135.000 unidades. A continuación lo comprobamos teniendo en cuenta la información que teníamos del ejercicio de las entradas y salidas.

- Existencias iniciales ..... 257.640 unidades
- Unidades compradas ..... 2.290.000 unidades  
[790.000 (3 de febrero) + 900.000 (1 de junio) + 600.000 (1 de octubre)]
- Unidades vendidas ..... 2.411.000 unidades  
[765.000 (6 de marzo) + 1.646.000 (último trimestre)]
- Mermas ..... 55.000 unidades  
[20.000 (devolución de ventas punto 4) + 35.000 unidades  
(compras octubre que quedan inservible por el transporte)]

$$257.640 \text{ (iniciales)} + 2.290.000 \text{ (compras)} - 2.411.000 \text{ (ventas)} - 55.000 \text{ (mermas)} = \\ = 81.640 \text{ unidades}$$

El recuento que nos facilita el enunciado son 135.000 unidades. Solo es posible si entendemos que son las existencias teóricas sin tener en cuenta las mermas que se han destruido, ya que se supone que el coste de dichas unidades lo asume la empresa, puesto que el transporte y el seguro iban a su cargo.

$$257.640 \text{ (iniciales)} + 2.290.000 \text{ (compras)} - 2.411.000 \text{ (ventas)} = 136.640 \text{ unidades}$$

Aparte de este inconveniente, sí que el precio de dichas unidades al aplicar el método FIFO es de la última compra, correspondiente al mes de octubre, cuya entrada al almacén se fijó al siguiente precio:

$$600.000 \text{ unidades} \times 0,175 \text{ dólares} \times 0,77 \text{ euros} + 17.500 \text{ (transporte)} + 2.800 \text{ (seguro)} = \\ = 101.150 \text{ euros}$$

$$101.150 \text{ euros} / 600.000 \text{ unidades} = 0,1685833 \text{ euros} = 0,17 \text{ euros}$$

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	59.257,20	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
300	Mercaderías (257.640 unidades × 0,23 €)		59.257,20

Por la incorporación de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías [(135.000 – 55.000) × 0,17 €]	13.600	
678	Gastos excepcionales (55.000 unidades × 0,17 €)	9.350	
610	Variación de existencias de mercaderías (135.000 unidades × 0,17 €)		22.950

Las unidades que se destruyen y cuyo coste asume la empresa tienen la consideración de pérdidas excepcionales, lo que implica que se incluyen en el epígrafe 12, «Otros resultados», de la cuenta de pérdidas y ganancias, no afecta al margen bruto de las ventas.

<b>12. Otros resultados</b> .....	<b>12.450</b>
678, «Gastos excepcionales» .....	(9.350)
778, «Ingresos excepcionales».....	21.800

A continuación figura el cálculo del margen bruto procedente de la actividad principal:

<b>1. Importe neto de la cifra de negocios</b> .....	<b>1.720.750</b>
700, «Ventas de mercaderías»	
[573.750 (marzo) + 1.147.000 (último trimestre)]	
<b>4. Aprovisionamientos</b> .....	<b>(481.837,20)</b>
600, «Compras de mercaderías».....	(445.530)
[204.760 (febrero) + 139.620 (junio) + 101.150 (octubre)]	
610, «Variación de existencias de mercaderías».....	(36.307,20)
(–59.257,20 + 22.950)	
<b>Margen bruto</b> .....	<b>1.238.912,80</b>



## Caso práctico núm. 5

### Contabilidad financiera

---

El beneficio contable antes de impuestos de la empresa Detritus, SA a 31 de diciembre del año 2019 es de 2.347.000 euros. El tipo impositivo es de un 25 %.

La sociedad tiene que realizar el registro del impuesto para lo que se dispone de la siguiente información relativa a las operaciones realizadas en el año 2019 y anteriores:

- Durante el ejercicio, gastos realizados por valor de 35.000 euros se consideran no deducibles.
- Producto de una adquisición en el año 2017, la sociedad generó un fondo de comercio positivo por valor de 350.000 euros. Este fondo de comercio es amortizado contablemente en 10 años, siendo la deducibilidad fiscal máxima permitida de un 5 %.
- El 1 de enero de 2019 adquiere una maquinaria de tecnología punta por valor de 800.000 euros. La sociedad amortizará dicha maquinaria en 10 años, pero se acoge a una disposición fiscal que le permite libertad de amortización y decide fiscalmente beneficiarse de dicha deducibilidad aplicando el equivalente a un 30 % de la cuota de amortización, que en todo caso se realiza de forma lineal.
- Clientes que adeudaban a la empresa 20.000 euros son declarados insolventes de forma definitiva. La sociedad había dotado en el año anterior una provisión por la totalidad del importe, pero solo fue deducible un 50 % de la misma.
- Dentro de una inspección fiscal la sociedad recibe una sanción de 35.000 euros. La sociedad tenía dotada de ejercicios anteriores una provisión para esta inspección por valor de 50.000 euros.
- Un camión propiedad de la empresa cuyo precio de adquisición fue de 50.000 euros y que se encontraba amortizado al 80 % sufre un accidente y queda siniestro total. La compañía de seguros reconoce una indemnización de 30.000 euros, importe que a 31 de diciembre no ha percibido.
- Las deducciones y bonificaciones fiscales por distintos motivos generadas durante el ejercicio ascienden a 8.000 euros.
- La sociedad ha tenido retenciones a cuenta del impuesto por valor de 4.500 euros.

Trabajo a realizar:

1. Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
2. Conciliación entre resultado contable y fiscal.

3. Contabilización de las operaciones que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios)

## Solución

### Apartado 1

#### 1.1. Comentarios de los ajustes fiscales

##### **Nota 1.** Gastos no deducibles (art. 15 e) LIS)

El enunciado nos indica que 35.000 euros no tienen la consideración de gasto deducible. Puede ser que no cuente con la factura cualificada, no haya correlaciones con ingresos, tengan la consideración de liberalidad, etc.

Ajuste fiscal = +35.000 euros, diferencia permanente.

##### **Nota 2.** Amortización del fondo de comercio (art. 12.2 LIS)

La NRV 6.<sup>a</sup> del PGC indica que salvo prueba al contrario se presume que su amortización es lineal en 10 años.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Mientras la normativa fiscal, en el artículo 12.2 de la LIS indica que será deducible en veinteavas partes.

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.



La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe.

Amortización contable (350.000/10 años) .....	35.000 euros
Gasto fiscal (350.000/20 años) .....	17.500 euros
Exceso de amortización .....	17.500 euros

Ajuste fiscal = +17.500 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, activo diferido.

### Nota 3. Libertad de amortización de una maquinaria

Si la normativa permite aplicar libertad de amortización, no requiere que esté contabilizado como gasto según el artículo 11.3 de la LIS.

El enunciado indica que decide beneficiarse de esta ventaja fiscal aplicando el equivalente al 30 % de la cuota de amortización.

No se entiende muy bien si es una errata y quiere decir sobre el coste de la máquina, o bien, que aparte del gasto contable, aplica adicionalmente un 30 % de la cuota registrada en este ejercicio.

Amortización contable (800.000/10 años) .....	80.000 euros
Amortización fiscal [800.000 × 30 % (coste)] .....	240.000 euros
Ajuste fiscal negativo .....	160.000 euros

Ajuste fiscal = -160.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, pasivo diferido.

Si se entiende que el ajuste fiscal adicional por libertad de amortización fuera sobre la cuota de amortización contable, el importe sería de  $80.000 \times 30\% = 24.000$  euros.

A efectos de solucionar el ejercicio, optamos por la literalidad del enunciado que sería esta segunda opción.

Ajuste fiscal = -24.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual, pasivo diferido.

**Nota 4. Deterioro de créditos morosos (art. 13.1 LIS)**

Por la baja definitiva del cliente moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	20.000	
436	Clientes de dudoso cobro		20.000

Por la reversión del deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	20.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		20.000

Con relación a la pérdida definitiva al haber transcurrido más de 6 meses no hay problema, el ajuste tiene su origen en la reversión del deterioro, que si el enunciado nos indica que la mitad de dicho importe no fue deducible en el ejercicio anterior, hoy no se considera renta por aplicación del artículo 11.5 de la LIS.

Ajuste fiscal = -10.000 euros, diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte un activo diferido.

**Nota 5. Sanción tributaria (art. 15 c) LIS)**

En ejercicios anteriores se registró la provisión (inspección en curso o se firma un acta con disconformidad):

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	50.000	
5291/141	Provisión para impuestos		50.000

Ajuste fiscal = +50.000 euros, diferencia permanente.

En el ejercicio actual, cuando el importe firme no puede mantener la provisión abierta, no hay incertidumbre.





Por aplicación de la provisión del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000
7951/778	Exceso de provisión para impuestos/Ingresos excepcionales		15.000

Se supone que el importe de los 50.000 euros que estimó el ejercicio anterior no fueron deducibles, de ahí que importe del ingreso que se contabiliza en el ejercicio actual no es renta.

Ajuste fiscal = -15.000 euros, diferencia permanente.

#### Nota 6. Siniestro del camión

La empresa debe registrar la baja del camión y el reconocimiento de la indemnización. Si no existe litigio en el importe, es el mismo ejercicio al margen que no esté cobrada, en el epígrafe de gasto e ingreso excepcional, de ahí que si está correctamente contabilizado no procede ajuste fiscal.

Por la baja del camión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (50.000 × 80%)	40.000	
678	Gastos excepcionales	10.000	
218	Elementos de transporte		50.000

Por el reconocimiento de la indemnización de la compañía de seguros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
440	Deudores por partidas siniestradas	30.000	
778	Ingresos excepcionales		30.000



## 1.2. Deuda tributaria

<b>Resultado contable antes de impuestos</b>		<b>2.347.000</b>
+/- Diferencias permanentes		20.000
Gastos no deducibles (nota 1)	35.000	
Sanción tributaria (nota 5)	(15.000)	
+/- Diferencias temporarias		
a) Con origen ejercicio actual		(6.500)
Exceso amortización fondo comercio (nota 2)	17.500	
Libertad amortización máquina (nota 3)	(24.000)	
b) Con origen en ejercicios anteriores		(10.000)
Cliente moroso ejercicio anterior (nota 4)	(10.000)	
<b>Base imponible</b>		<b>2.350.500</b>
Tipo de gravamen		× 25 %
<b>Cuota íntegra</b>		<b>587.625</b>
- Deducciones y bonificaciones		-8.000
<b>Cuota líquida</b>		<b>579.625</b>
- Retenciones y pagos a cuenta		-4.500
<b>Cuota diferencial (a ingresar)</b>		<b>575.125</b>

## Apartado 2

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	579.625	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		4.500
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		575.125



Las diferencias permanentes no inciden en próximas declaraciones, no generan activos y pasivos diferidos al no revertir, su efecto está incluido en la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

Por la amortización del fondo de comercio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles «Fondo de comercio» (17.500 × 25 %)	4.375	
6301	Impuesto diferido		4.375

Por la libertad de amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (24.000 × 25 %)		6.000

Por la reversión de los clientes morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles «Moroso ejercicio anterior» (10.000 × 25 %)		2.500

Las deducciones al tener su origen en el ejercicio actual y aplicarse en su totalidad no proceden reconocer créditos pendientes por deducciones. Su importe resta a la cuota líquida, son menor gasto de la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

El resultado contable después de impuestos sería:

Resultado contable antes de impuestos .....	2.347.000
6300, «Impuesto corriente» .....	(579.625)
6301, «Impuesto diferido» .....	(4.125)
Resultado contable después de impuestos .....	1.763.250

### Apartado 3

	Cuenta de pérdidas y ganancias	Ingresos y gastos de patrimonio neto	Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	1.763.250	0	1.763.250
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Impuesto sobre sociedades	583.750		583.750
+/- Diferencias permanentes	35.000	15.000	20.000
+/- Diferencias temporarias			
a) Con origen ejercicio actual	17.500	24.000	(6.500)
b) Con origen ejercicios anteriores		10.000	(10.000)
Reducción por capitalización			0
Compensación BINS			0
<b>Base imponible</b>			<b>2.350.500</b>

## Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 2695-6896 (en versión impresa) e ISSN-e: 2792-8306 (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 [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@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 arábica, 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 arábica, 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 citaciones. 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.

# Formación a empresas

Cursos de formación a medida



En el CEF.- nos adaptamos a las necesidades formativas de todo tipo de empresas para ofrecer una propuesta global a medida



## Presencial

En nuestras sedes de Madrid, Barcelona y Valencia o bien en las instalaciones de tu empresa



## Telepresencial

Clases online y en directo que permiten interactuar con profesores y estudiantes



## Online

Vídeos explicativos y material audiovisual a través del campus virtual

## Nuestro proceso

- ✓ Análisis y detección de necesidades específicas
- ✓ Valoración y diseño a medida del plan formativo
- ✓ Puesta en marcha y ejecución
- ✓ Gestión de la bonificación de la FUNDAE
- ✓ Evaluación y encuestas
- ✓ Seguimiento

## Áreas formativas

- ☑ Tributación
- ☑ Jurídica
- ☑ Laboral y Recursos Humanos
- ☑ Contabilidad y Finanzas
- ☑ Dirección y Administración de Empresas
- ☑ Excel y Microsoft Power BI
- ☑ Marketing y Ventas



Más información en:

🌐 [www.cef.es/empresas](http://www.cef.es/empresas)

📞 91 451 98 28

**CEF.-**



PREMIO  
ESTUDIOS  
FINANCIEROS

2022

PREMIO  
ESTUDIOS  
FINANCIEROS

PREMIO  
ESTUDIOS  
FINANCIEROS

**CEF.-**

### *Modalidades*

El CEF.- convocará, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 32.ª edición para las modalidades de:

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

La 28.ª edición para la modalidad de:

- **Recursos Humanos**

La 19.ª edición para las modalidades de:

- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**

La 8.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

Y la 7.ª edición para la modalidad de:

- **Marketing y Publicidad**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

**CEF.-**

### *Dotaciones económicas*

Se otorgará un primer premio para cada una de las modalidades. Además, tendrán accésit todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés.

Las dotaciones económicas para cada una de las modalidades anteriores son:

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

**CEF.-**

### *Lugar y plazo*

Los trabajos, junto con el sobre cerrado, se remitirán a la secretaria del CEF.- de Madrid: Centro de Estudios Financieros, a la atención de Begoña Cob Montes, Paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección. El plazo finaliza el día **4 de mayo de 2022**, a las **20:00 horas**.

**CEF.-**

### *Solicitud de las bases*

Puede solicitar las bases del premio visitando [www.cef.es](http://www.cef.es)