

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 469 | Abril 2022

ISSN: 2695-6896

Próxima condena a España del TJUE

J. Andrés Sánchez Pedroche

Tributación mínima y límites al mecenazgo

Alejandro Blázquez Lidoy

Novedades en el IRPF en 2021

Manuel de Miguel Monterrubio

La defensa del crédito tributario contra la masa

Rosa Fraile Fernández

Necesidad de probar el ánimo de ocultación (art. 42.2 a) LGT)

Carmen Banacloche Palao

La prueba y la presunción del art. 37.1 b) de la LIRPF

Antonio Sánchez Gervilla

Modelos alternativos de externalización financiera en España

Jesús Morcillo García, Raquel Galindo Dorado y Gustavo Porporato Daher

Adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria

Javier López Jerez



CURSOS ONLINE

Inicio: abril 2022

CONTABILIDAD Y FINANZAS

- Contabilidad Avanzada
- Contabilidad Práctica
- Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Finanzas para no Financieros
- Contabilidad Fiscal: IS e IVA
- Análisis de Estados Financieros
- Análisis de Inversiones
- Reforma del Plan General de Contabilidad 2021

FISCAL Y JURÍDICA

- Superior de Tributación
- Tributación Práctica
- Impuesto sobre Sociedades
- Tributos Locales
- IVA en las Operaciones Internacionales: Mercancías y Servicios

LABORAL Y RR.HH.

- Seguridad Social y Derecho Laboral
- Derecho Laboral
- Planes de Igualdad y Brecha Salarial
- Gestión de Nóminas y Seguros Sociales
- Movilidad, Extranjería y Nacionalidad
- Retribución y Compensación

PREVENCIÓN DE RIESGOS LABORALES

- Básico de Prevención de Riesgos Laborales

FORMACIÓN Y TECNOLOGÍA

- Diseño de Programas Formativos e-Learning & b-Learning

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 469 | Abril 2022

Directora editorial

M.^a Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

Consejo de redacción

Director (tributación)	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
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.^a 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.^o Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (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 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
Edición digital: 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; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

Sumario

Tributación

Estudios

- Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial 5-26
Minimum taxation (art. 30 bis LIS). A tax disincentive to charitable contribution
Alejandro Blázquez Lidoy
- Próxima condena del TJUE al Reino de España por irresponsabilidad de su Estado legislador (o el permanente deseo de huida del derecho) 27-68
Next condemnation of the TJUE to the Kingdom of Spain for irresponsibility of its legislator State (or the permanent desire to flee from the law)
J. Andrés Sánchez Pedroche
- Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2021: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales 69-136
News on personal income tax in 2021: reference to new enactments, doctrine and case law
Manuel de Miguel Monterrubio

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La defensa del crédito tributario contra la masa a costa del sentido común. (Análisis de la RTEAC de 18 de octubre de 2021, RG 1877/2021) 137-146
Rosa Fraile Fernández
- No puede haber derivación de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT si no queda suficientemente probado el ánimo de ocultar. (Análisis de la SAN de 28 de septiembre de 2021, rec. núm. 2128/2019) 147-156
Carmen Banacloche Palao
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF. (Análisis de la STSJ de Cataluña de 28 de julio de 2021, rec. núm. 827/2020) 157-166
Antonio Sánchez Gervilla

Casos prácticos

- @ Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado) 167-168
Rafael Enric Herrando Tejero

Contabilidad

Estudios

- Impacto de la covid en la externalización financiera en España: Utilización de modelos alternativos 169-190
Covid impact in the financial outsourcing in Spain: Use of alternative models
Jesús Morcillo García, Raquel Galindo Dorado y Gustavo Porporato Daher

Análisis doctrinal

- Adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 127, de septiembre de 2021) 191-204
Javier López Jerez

Casos prácticos

- @ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad 205-206
Javier Romano Aparicio

- Normas de publicación 207-208

@ | Solo disponible en <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>>.



Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial

Alejandro Blázquez Lidoy

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

alejandro.blazquez@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

Extracto

Las deducciones por mecenazgo de las grandes empresas suponen un 85 % del total de estas deducciones. La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, ha introducido la tributación mínima en el impuesto sobre sociedades para grandes empresas (cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros). La tributación mínima toma como magnitud de referencia la base imponible y le aplica un tipo del 15 %. De esta manera, se establece un umbral a partir del cual algunas de las deducciones en la cuota no van a resultar operativas. La primera de las deducciones que se va a limitar si entra en juego la tributación mínima es la de mecenazgo. Por tanto, este régimen está diseñado principalmente para atenuar los beneficios fiscales de las personas jurídicas por mecenazgo.

Palabras clave: tributación mínima; mecenazgo; impuesto sobre sociedades; deducciones.

Fecha de entrada: 20-02-2022 / Fecha de aceptación: 07-03-2022 / Fecha de revisión: 10-03-2022

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2022). Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 5-26.



Minimum taxation (art. 30 bis LIS). A tax disincentive to charitable contribution

Alejandro Blázquez Lidoy

Abstract

The deductions for charitable contribution made by large companies represents a huge percentage of total amount (85 %). The State General Budget Law for 2022 (Law 22/2021) has implemented a minimum of 15 % tax rate in corporate tax for large companies (net turnover of more than 20 million euros). This minimum taxation is a limit to apply different deductions. And the first of the deductions that will be limited if the minimum of 15 % tax rate comes into play is charitable contributions. Therefore, this regime is primarily designed to reduce the tax benefits of legal entities for charitable contributions.

Keywords: minimum of 15 % tax rate; charitable contribution; corporate tax; deductions.

Citation: Blázquez Lidoy, A. (2022). Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 5-26.



Sumario

1. Introducción
 2. La importancia relativa de las donaciones de grandes empresas en España
 - 2.1. Tipo efectivo y deducciones aplicadas en el IS
 3. La nueva tributación mínima en el IS (art. 61 LIS)
 - 3.1. La configuración del mecenazgo en la LIS: el gasto no es deducible en la base imponible
 - 3.2. La tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS
 4. Consecuencias de la tributación mínima del artículo 30 bis: una limitación al mecenazgo empresarial
- Referencias bibliográficas

Nota: El trabajo ha sido elaborado dentro del proyecto de investigación sobre «La externalización del Estado social. Análisis y sistematización de los nuevos instrumentos de Derecho Público para ampliar la protección social de las personas vulnerables» (ref. PID2020-11 58 57 RB-I00).

1. Introducción

Durante el año 2021 se han producido dos modificaciones normativas que afectan al mecenazgo. No han sido dos modificaciones de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sino de otras normas que tienen efectos directos sobre el régimen del mecenazgo.

La primera, que afecta a las personas físicas, ha sido la introducción por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, del concepto del valor de referencia para bienes inmuebles. La modificación afecta a la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre el patrimonio, tributos ambos que son tenidos como referencia en el caso de donaciones de bienes inmuebles realizadas por personas físicas. De esta manera, las modificaciones de la Ley 11/2021 sobre el valor de referencia tienen una incidencia directa en el régimen jurídico de las donaciones de inmuebles realizadas por personas físicas e implican una modificación indirecta de la Ley 49/2002¹.

La segunda ha sido la introducción en la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, de la tributación mínima en el impuesto sobre sociedades (IS) para grandes empresas (cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros). La tributación mínima toma como magnitud de referencia la base imponible y le aplica un tipo del 15 %. De esta manera, se establece un umbral a partir del cual las deducciones en la cuota no van a resultar operativas. Por su parte, el diseño del mecenazgo clásico en España, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos, se ha instrumentado a través de ajustes en la base imponible y deducciones en la cuota. Los donativos que se acogen al régimen de privilegio del mecenazgo no son deducibles en la base imponible y se concede una deducción en la cuota. El efecto final es que el beneficio fiscal de una transferencia de recursos gratuita se convierte del 25 % de deducción con base en un 35-40 % de deducción en cuota.

La tributación mínima diseñada en el IS rompe este equilibrio para las grandes empresas (que son las que aportan un 85 % de todas las donaciones de personas jurídicas) cuya tributación efectiva esté por debajo del umbral fijado en el nuevo artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Es más, parece que este régimen de tributación está especialmente orientado a evitar la efectividad de algunas deducciones fiscales concretas, entre la que se encuentra de manera prevalente el mecenazgo, en tanto que es la primera de las deducciones que no va a operar si entra en juego la tributación mínima.

¹ Con relación a los efectos del valor de referencia en el mecenazgo de bienes inmuebles realizado por personas físicas remitimos a otro trabajo nuestro (Blázquez Lidoy, 2021).

2. La importancia relativa de las donaciones de grandes empresas en España

Las donaciones de personas físicas en el ejercicio 2019 eran, según los datos estadísticos que publica la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), las siguientes: había 3.803.914 donantes sobre un total de 21.028.886 declarantes, la media de la deducción por donación era de 150 euros (sumando la parte estatal y la autonómica) y el importe total de la deducción ascendía a 570 millones de euros (sumando la parte estatal y la autonómica). Los datos publicados para la parte estatal (los de la parte autonómica son simétricos) son los siguientes²:

Tabla 1. 552. Deducción por donativos y otras aportaciones (parte estatal). Total declaración: Total

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 552				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	1.076.676	5,12	0	0	0	0	0
(0 - 1,5]	1.554.268	7,39	124	0,00	1.851	0,00	15
(1,5 - 6]	3.338.250	15,87	9.619	0,25	359.243	0,13	37
(6 - 12]	2.228.962	10,60	206.529	5,43	9.393.336	3,30	45
(12 - 21]	4.390.676	20,88	739.376	19,44	38.876.707	13,65	53
(21 - 30]	3.531.666	16,79	866.049	22,77	52.023.240	18,27	60
(30 - 60]	3.995.693	19,00	1.499.651	39,42	115.457.967	40,55	77
(60 - 150]	794.093	3,78	413.399	10,87	43.344.510	15,22	105
(150 - 601]	106.695	0,51	61.639	1,62	11.831.237	4,15	192
Mayor de 601	11.907	0,06	7.528	0,20	13.462.866	4,73	1.788
Total	21.028.886	100,00	3.803.914	100,00	284.750.957	100,00	75

En el IS, y según los datos estadísticos que publicó la AEAT en el ejercicio 2019, el ajuste a la base imponible por el concepto de gastos por donativos y liberalidades asciende a un total de 1.435 millones de euros³, de los cuales corresponden a las grandes empresas 635 millones.

Con relación a la deducción por donaciones realizadas a las entidades acogidas a la Ley 49/2002, el importe supera en 2019 los 200 millones de euros⁴. La AEAT ha publicado el siguiente cuadro desagregado en función del tamaño de la empresa:

² Los datos se encuentran en la página web de la AEAT (estadística de los declarantes del impuesto sobre la renta de las personas físicas: total 2019). Los vínculos para la parte autonómica y estatal son los siguientes: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2019/jrubik61f7aca4205e3761b23b8010f2d7e9429c1a37a5.html

https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2019/jrubikf290bacaf8c0ef46f956b0d1d6ac82c48d1df6fa7.html

³ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikfa90c8ddf4727bf01426e95e4709500caf69efeb.html

⁴ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik4fe4e807f29b9b429d10cda119cc46234876b0e4.html

Tabla 2. 565. Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002)

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	500.457	30,38	22	0,12	10.964	0,01	498
6 - 60	295.635	17,95	348	1,90	67.851	0,03	195
60 - 150	241.866	14,68	903	4,92	257.524	0,13	285
150 - 300	186.600	11,33	1.357	7,40	701.053	0,35	517
300 - 600	155.646	9,45	1.966	10,72	1.206.682	0,60	614
600 - 1500	133.834	8,12	2.899	15,81	2.751.189	1,37	949
1500 - 6000	93.489	5,68	4.668	25,46	9.740.888	4,86	2.087
6000 - 12000	18.070	1,10	1.749	9,54	6.029.816	3,01	3.448
12000 - 30000	12.502	0,76	1.799	9,81	14.705.237	7,34	8.174
30000 - 45000	3.006	0,18	661	3,60	6.591.080	3,29	9.971
45000 - 60000	1.529	0,09	343	1,87	4.571.748	2,28	13.329
60000 - 90000	1.605	0,10	445	2,43	8.989.836	4,49	20.202
90000 - 180000	1.605	0,10	520	2,84	19.012.314	9,49	36.562
> 180000	1.505	0,09	657	3,58	125.621.055	62,73	191.204
Total	1.647.349	100,00	18.337	100,00	200.257.237	100,00	10.921

La tributación mínima se ha establecido para todas aquellas empresas con una cifra neta de negocios de al menos 20 millones de euros. Las estadísticas de 2019 no tienen un corte de datos en dicha cifra, sino que muchas de estas empresas estarán incluidas en el tramo de entre 12 y 30 millones de euros. Sin embargo, a efectos dialécticos, vamos a tomar en consideración solo las de los tramos superiores (a partir de 30 millones). A partir de ese tramo hay 9.250 entidades cuya deducción es de casi 165 millones. Es decir, un 0,56 % de los declarantes tienen un 82,29 % del total de las deducciones. En el tramo de los 12 a los 30 millones hay 12.502 declarantes. Esos declarantes, donde una parte significativa deberían ser entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones, tienen deducciones por donaciones de 14,7 millones (un 7,35 % del total). Por tanto, no parece aventurado concluir que las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros (que son las que deberán aplicar la tributación mínima) acaparan más del 85 % de las deducciones por donaciones. Y si ese dato es de por sí significativo, todavía lo es más que las entidades que están en el último tramo (más de 180 millones de ingresos) sean solo 1.505 entidades y se deduzcan más de 125,5 millones de euros; es decir, el 0,09 % de las entidades se deduce el 62,73 % de todas las deducciones por mecenazgo⁵.

⁵ La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (2020, p. 257) manifiesta en un estudio sobre beneficios fiscales que:

La mayor parte del coste recaudatorio del beneficio fiscal se concentra entre las empresas con mayor cifra de negocio. Esto se debe a dos motivos. Primero, estas empresas realizan donativos de mayor importe. Segundo, las empresas con altas cifras de negocio son también

El hecho de que en España las personas físicas se deduzcan cuotas de 570 millones frente a los 200 de las personas jurídicas hace pensar que España es un país de donantes personas físicas frente a personas jurídicas. Sin embargo, los datos de la AEAT no son suficientes a estos efectos. La deducción en la cuota por mecenazgo tipo en personas físicas y jurídicas es del 35 % (sin perjuicio de los incentivos por fidelidad)⁶. Pero en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) la figura de los tipos incentivados para el micromecenazgo (en el ejercicio 2019 era un 75 % en la cuota sobre los 150 primeros euros de donación) unido a que la deducción media sea de 75 euros no hace posible sostener la afirmación de que España es un país de donantes personas físicas⁷. Es decir, una deducción de 75 euros por micromecenazgo supondría una donación de 100 euros, mientras que una deducción de 75 euros en el IS supondría una donación de 214 euros. Por tanto, los importes de las deducciones en la cuota del IRPF y del IS no son suficientes para determinar la distribución del importe de las donaciones realizadas en ambos tributos. En cualquier caso, sí que es posible afirmar que las donaciones por personas físicas son mayores a las de las personas jurídicas. Si a efectos dialécticos estableciéramos como premisa una deducción fija del 35 % en el IS y que las entidades se han podido aplicar el importe total de la deducción, se podría aproximar un dato a efectos de comparación en 2019: el total de deducciones en la cuota del IS por mecenazgo en el año 2019 ascendía a 200.257.237

las que, en mayor medida, tienen bases imponibles positivas, y por tanto, tienen capacidad para aplicarse el beneficio fiscal. A su vez, incluso entre aquellos con bases imponibles positivas, las empresas con altas cifras de negocio tienen bases más altas, por lo que el límite para la aplicación de la deducción es superior.

En cuanto a la caracterización de las empresas donantes, un elevado porcentaje de grandes empresas realizan donaciones. Una de cada cuatro entidades financieras y aseguradoras realizan donaciones, una cifra que se reduce hasta el 0,7 % entre las empresas no financieras. De ellas, los grupos consolidados y las grandes empresas son las que realizan donativos en mayor medida, con un 13 % y un 11 % de ellas respectivamente (la negrita es nuestra).

En este estudio se afirma (p. 258) que el donativo medio, en el año 2017, fue de 14.233 euros «pero el mediano fue de 240 €, lo que refleja la enorme asimetría que muestra la distribución de dividendos».

⁶ El artículo 20 de la Ley 49/2002 determina para las empresas una deducción del 35 % de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18, pero si

en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

⁷ Con efectos 1 de enero de 2021 los tipos de deducción en el IRPF se modificaron. El actual artículo 19 de la Ley 49/2002 señala que el derecho de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta ley, la siguiente escala: hasta 150 euros, el 80 %, y lo que exceda, al 35 %. Y si

en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 40 por ciento.

euros, lo que daría lugar a donaciones, bajo la anterior premisa, por importe de 572.163.534 euros. Y ese importe en base (donaciones) coincide con la deducción en cuota por mecenazgo practicada en el IRPF (570 millones). Por tanto, sí se puede afirmar que en España el importe de las donaciones de personas físicas es superior a la de las personas jurídicas.

Lo que no es cuestionable es que el mecenazgo empresarial en España se concentra en las grandes entidades. Como hemos señalado, y con datos de 2019, solo 1.505 empresas (0,09 % del total) se dedujeron más de 125,5 millones de euros (62,73 % del total). Y, a efectos de la tributación mínima de la LIS, había 9.250 entidades con ingresos superiores a 30 millones de euros cuya deducción por donaciones a entidades de la Ley 49/2002 era de casi 165 millones. Si esta última cantidad la llevamos a la base imponible, haciendo la ficción de que han aplicado el tipo del 35 % y se han podido aplicar el importe total de la deducción, el resultado en la base (donaciones realmente realizadas) sería de 472 millones de euros⁸. Y, como hemos estimado anteriormente, ese dato sería incompleto, en tanto que faltaría determinar el importe de las donaciones de las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros que están en el tramo de entre 12 y 30 millones.

La conclusión, a la vista de los datos de 2019, no admite discusión; la nueva normativa de la tributación mínima va a afectar de una manera muy significativa al mecenazgo de personas jurídicas en España, en concreto, a más del 85 % de las donaciones efectivamente realizadas.

2.1. Tipo efectivo y deducciones aplicadas en el IS

A los efectos de determinar la incidencia que la tributación mínima puede tener sobre los beneficios al mecenazgo, es necesario traer a colación otros datos. En los datos estadísticos que publicó la AEAT en el ejercicio 2019 figura también la siguiente información relevante a los efectos de este estudio.

Con relación a la base imponible y cuotas por tipo de empresa constan los siguientes datos (en millones de euros)⁹:

⁸ Los datos de la AEAT solo hacen referencia a la deducción por la donación. Entendemos que son las deducciones efectivamente practicadas, sin tomar en consideración las pendientes por falta de base (aplicación del límite del 10 % de la base imponible) o de cuota, de tal manera que las donaciones efectivamente realizadas no podrían determinarse a parte de las deducciones practicadas.

La AIReF (2020, p. 259, nota al pie 158) señala que no todas las empresas que hacen donaciones se pueden beneficiar de las deducciones en la cuota. Así:

en 2016 fueron 73.000 las empresas que realizaron donativos, pero tan solo 10.600 las que disfrutaron del beneficio fiscal. Las 62.400 empresas restante o bien tenían bases imponibles negativas o bien otros beneficios fiscales limitaron la aplicación del beneficio correspondiente a los donativos realizados.

⁹ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik1f07a3ed5fd0b981bf12b70617b0d7b6b6e87d1a.html

Tabla 3. Base imponible y cuotas por tipo de empresa

	Número			Resultado Contable Positivo	Base Imponible	Cuota Íntegra	Cuota Líquida	Tipo Íntegro	Tipo Efectivo
	Total	RC > 0	BI > 0						
TOTAL SIN CONSOLIDAR	1.647.349	809.309	583.883	288.496	153.742	33.678	31.063	21,9%	20,2%
Sociedades no financieras	1.642.274	804.827	580.446	247.009	133.343	30.580	28.105	22,9%	21,1%
Grandes empresas	24.565	19.961	18.149	145.282	82.862	19.661	17.754	23,7%	21,4%
Empresas de reducida dimensión	1.289.769	661.750	476.328	38.192	30.230	7.310	7.008	24,2%	23,2%
Cooperativas	27.978	11.780	11.243	834	697	129	90	18,5%	12,9%
Transparentes	23.876	5.485	5.341	1.451	1.472	1	1	0,1%	0,1%
Exentas	40.712	21.257	6.569	2.495	266	61	43	23,0%	16,0%
Resto	235.374	84.594	62.816	58.756	17.817	3.418	3.209	19,2%	18,0%
Aseguradoras (A)	343	268	232	5.482	6.110	1.608	1.522	26,3%	24,9%
Crédito (C)	243	199	176	15.836	4.788	1.395	1.341	29,1%	28,0%
Inst.Inversión Colectiva (I)	4.489	4.015	3.029	20.169	9.501	95	95	1,0%	1,0%
Pro Memoria									
TOTAL CONSOLIDADO	1.614.291	791.355	568.137	210.523	128.809	27.218	23.477	21,1%	18,2%
Sociedades no integradas en grupos	1.608.419	787.014	564.218	127.355	87.428	16.803	15.627	19,2%	17,9%
Grupos consolidados	5.872	4.341	3.919	83.167	41.381	10.415	7.851	25,2%	19,0%

Si nos ubicamos en la línea de *grandes empresas* (tercera fila), que es donde se aplicaría la tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS, podemos comprobar como el tipo efectivo (cuota líquida sobre base imponible) es del 21,1 % mientras que el tipo íntegro es del 22,9 % (cuota íntegra sobre base imponible).

Con relación al importe de las deducciones y bonificaciones del IS de 2019 aparecen los siguientes datos¹⁰:

Impuesto sobre sociedades 2019	En miles de €	
Total datos consolidados		
Número de sociedades	1.614.291	
Compensación de bases imponibles	27.995.589	
Deducciones por doble imposición	1.170.055	38,08 %

¹⁰ Los datos se han extraído de la página de deducciones aplicadas consolidadas, donde se recoge la serie histórica desde 2014 a 2019. En el cuadro anterior se ha transcrito solo los datos de 2019 y se ha añadido por el autor el dato porcentual.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikf58a5c639523801e804b75e2159668d2e80fad729.html

Impuesto sobre sociedades 2019	En miles de €	
Total datos consolidados		
▶		
Interna	459.606	
Internacional	710.449	
Deducciones (capítulo IV)	1.269.374	41,32 %
Inversiones protección medio ambiente (PM)	-	
Deducción creación empleo trabajadores con discapacidad (CE)	13.908	
Gastos en investigación y desarrollo (CT)	229.361	
Gastos en innovación tecnológica (IT)	206.404	
Producciones cinematográficas (PC)	6.126	
Gastos formación profesional (FP)	-	
Espectáculos en vivo artes escénicas y musicales	13.406	0,44 %
Deducción por inversión en Canarias	266.308	8,67 %
Deducción (arts. 36 y 42 LIS)	152.717	4,97 %
Deducción por donativos a entidades sin fines lucro	200.447	6,52 %

Como puede comprobarse, los datos no distinguen entre los tipos de empresa y no se puede identificar cómo operaría en el caso de las grandes empresas. En cualquier caso, el importe de las deducciones por mecenazgo supone un 6,52 % del total.

3. La nueva tributación mínima en el IS (art. 61 LIS)

3.1. La configuración del mecenazgo en la LIS: el gasto no es deducible en la base imponible

El mecenazgo de la Ley 49/2002 realizado por los sujetos pasivos del IS operaba bajo los siguientes parámetros generales (art. 20 Ley 49/2002):

1. La donación se considera un donativo o liberalidad a los efectos del artículo 15 e) de la LIS y, por consiguiente, como una partida no deducible en la base imponible. Contablemente será un gasto que se registre y habrá que ajustarlo de manera positiva para determinar la base imponible del impuesto.

2. El importe de la donación, y que se ha ajustado en la base imponible, será a su vez la base de la deducción de mecenazgo. La deducción será del 35 % (40 % en el caso de fidelización).

El sistema de deducción en cuota ofrece un incentivo sobre la deducción con base en un 10 % o 15 % de margen (diferencia entre el tipo de gravamen y el tipo de deducción). Lo anterior supone que de cada 100 unidades que recibe el donante, las empresas soportan con fondos propios 65 unidades y el resto es aportación de la Hacienda pública que se hace a la entidad elegida por el donante (subvención indirecta).

3. El lugar y el momento en el que se práctica la deducción por mecenazgo en el IS se fija normativamente. El artículo 20.1 de la Ley 49/2002 dispone que:

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La deducción por mecenazgo se ubica en último lugar. Se minoran las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II (deducciones para evitar la doble imposición internacional), III (bonificaciones) y IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) del título VI de la LIS. Y después van las de mecenazgo. Y si la cuota no llega para absorber el beneficio fiscal por mecenazgo, se puede seguir aplicando en los 10 años inmediatos y sucesivos.

4. La donación (base de esta deducción) no podía exceder del 10 % de la base imponible del periodo impositivo. Las cantidades que excedían de este límite se podían aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

El mecenazgo de sociedades mercantiles se asentaba, por tanto, bajo tres parámetros. El primero, había que ajustar la base imponible con la donación realizada (aumento de la base imponible). Una entidad mercantil con un resultado contable de 900 unidades que hubiera realizado una donación de 100 unidades debería ajustar positivamente la base en dicha cuantía, de tal manera que la base imponible sería de 1.000 unidades. El segundo, para la efectividad del beneficio fiscal el donante debe tener bases imponibles positivas suficientes. De esta manera, una entidad mercantil con una base imponible de 1.000 unidades podía hacer una donación de 100 unidades si quería aprovecharse del máximo del beneficio (límite del 10 %) y tendría derecho a una deducción en cuota de 35 unidades. El resultado final es que la entidad mercantil tendría una cuota íntegra de 250 unida-

des (25 % de tipo aplicada a una base imponible de 1.000) y una deducción por mecenazgo de 35 unidades, por lo que la cuota líquida sería de 215. Es decir, el tipo de gravamen efectivo final sobre la base imponible sería de 21,5 %. Como puede verse, la deducción por mecenazgo habría absorbido un tipo efectivo del 3,5 sobre la totalidad de la base imponible. Por último, para que operase el beneficio fiscal, el resto de las bonificaciones y deducciones no han debido agotar la cuota íntegra. Por tanto, si una entidad actuaba de una manera económicamente óptima, donando solo aquellas cantidades que dieran derecho a aprovecharse de manera íntegra de la deducción, debería asegurarse que la cuota íntegra era capaz de absorber la totalidad de las bonificaciones y las deducciones.

La tributación mínima para las grandes empresas cambia los anteriores paradigmas y añade un nuevo elemento, la deducción por mecenazgo, que se hace en último lugar; solo operará en el caso de que el importe final a pagar por el contribuyente no sea inferior al 15 % de la base imponible. De esta manera, una entidad mercantil que actúe de manera fiscalmente óptima deberá asegurarse de manera previa que el tipo de gravamen efectivo esperado sea muy superior al 15 % para poder absorber las deducciones por mecenazgo (que operan en último lugar)¹¹.

3.2. La tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS

El legislador ha ido progresivamente limitando en los últimos años algunos de los derechos que tenían las grandes empresas para reducir la base imponible del IS y, por tanto, la cuota final a pagar. Modificaciones como las vinculadas a los límites por deterioros de créditos, la deducción de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, son estaciones de un trayecto normativo que parece que no tiene final. Han sido modificaciones realizadas para ensanchar las bases de tributación de las empresas, especialmente para las denominadas «grandes entidades» (algunas de estas limitaciones se aplican a partir de un umbral que normalmente será suficiente para las pymes)¹².

¹¹ Con relación al límite del 10 % de la base imponible para la deducción por mecenazgo Ucelay Sanz (2022, p. 89) entiende que no tiene sentido que haya un límite del 15 % sobre la base imponible y que, al no exceptuar el régimen de tributación mínima los límites propios del resto de deducciones, haya otro límite adicional del 10 %. Mantiene este autor que esta

situación debería ser corregida ya que parece insólito que sea mejor fiscalmente acogerse al artículo 26 de la Ley 49/2002, sobre gastos de interés general, esto es, llevar a cabo las propias entidades los gastos en las actividades de interés general que son deducibles en base imponible, que donar para que las hagan las entidades sin ánimo de lucro. Esta situación debería ser corregida y quizás dado el anteproyecto existente en materia de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro la situación producida puede ser objeto de corrección.

¹² Aunque también ha habido modificaciones para evitar la operatividad de las deducciones en la cuota, como la regulada en la disposición adicional decimoquinta de la LIS para las deducciones para evitar la doble imposición internacional.

Y la estación final es la tributación mínima. Una vez aumentadas las bases, el siguiente paso ha sido determinar una cuota líquida mínima del 15 % sobre esa magnitud aumentada para las grandes empresas¹³. Es cierto que las limitaciones a la deducción de ciertos gastos o cuotas para las grandes empresas (como la de los gastos financieros, bases imponibles negativas, deducción de cuotas para evitar la doble imposición internacional) individualmente consideradas pueden plantear dudas sobre su respeto al principio de capacidad económica. Pero si al conjunto de todas ellas le añadimos ahora un nuevo límite con la tributación mínima, entendemos que resulta difícil mantener que la estructura actual del IS respete el principio de capacidad económica en todos los casos.

El nuevo artículo 30 bis de la LIS, incorporado por La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, ha determinado el siguiente régimen general con relación a la tributación mínima:

- a) Se aplica, exclusivamente a las entidades «cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios». Se trata de una redacción extraña en tanto se mezcla el concepto de gran empresa, identificado con aquellas con una cifra neta superior a 20 millones de euros, con el de régimen de tributación consolidada cualquiera que sea su cifra de ingresos. Son dos supuestos que no guardan una coherencia interna y desconocemos cuál es la razón de que un sistema vinculado a grandes empresas incluya a grupos de sociedades que

¹³ Lucas Durán (2022) advierte lo siguiente:

[la] medida se alinea con las tendencias internacionales en torno a lo que se conoce como Pilar II de la OCDE y que consiste en un acuerdo –hasta el momento, meramente político– para que las sociedades tributen a un mínimo del 15 por 100 de los beneficios obtenidos, si bien tal umbral solo afectaría a las grandes empresas multinacionales, esto es, a las que tengan una facturación de 750 millones o más.

Cruz Amorós (2022) señala que la tributación mínima aprobada en España nada tiene que ver con la imposición mínima del 15 % de los beneficios de las multinacionales (Pilar 2 o reglas *GloBE* –*Global Anti-Base Erosion Rules*–). Ni el ámbito subjetivo, ni la forma de configurar la tributación mínima, ni

por último pero principal, la finalidad de la reiterada tributación mínima encuentran parecido entre la vigente norma doméstica y la propuesta internacional. Y es que la primera exige sin matizaciones, de acuerdo con el preámbulo de la citada Ley de Presupuestos, que la aplicación de las **deducciones** en la **cuota del impuesto sobre sociedades** no pueda rebajar la cuota líquida por debajo del 15 % de la base imponible, la segunda tiene como finalidad cerrar algunos de los **riesgos pendientes de BEPS**, poniendo coto a la competencia fiscal excesiva basada en la tributación efectiva, de forma que se limiten las oportunidades de erosión de bases imponibles. Pareciera, pues, que lo único que tienen en común es el porcentaje de tributación elegido, 15 %, y la finalidad de establecer un **suelo de tributación** para algunos contribuyentes (por muy distinta que sea la determinación aquella y de estos).

pueden tener bases imponibles poco significativas por el mero hecho de haber optado por el régimen de tributación consolidada¹⁴. Es más, una primera lectura parecería apuntar a que se trata de una medida para desincentivar a los pequeños grupos a que opten por el sistema de tributación consolidada.

El parámetro de los 20 millones de euros se vincula a cada sociedad individual y no tomando en consideración el grupo de empresas. No existe una norma de efecto equivalente a la que hay para las entidades de reducida dimensión donde sí se toma como referencia el grupo para determinar una cifra neta de negocios inferior a 10 millones de euros (art. 101 LIS). Esto supone que un grupo de sociedades con una cifra de neta de negocios superior a ese umbral, pero donde las sociedades del grupo estuvieran por debajo del mismo, no aplicarían el régimen de tributación mínima. Igualmente supondrá que en un grupo de sociedades algunas de ellas estén dentro y otras estén fuera de la aplicación del artículo 30 bis, de tal manera que se podría acudir a estas últimas para hacer operaciones que no podrían disfrutar de un beneficio fiscal inmediato si operara el régimen de tributación mínima¹⁵.

Por otro lado, no a todas las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros se le aplica la tributación mínima, sino que se excluyen cierto tipo de entidades, como, por lo que a este estudio interesa, las entidades no lucrativas acogidas a la Ley 49/2002¹⁶.

- b) A los efectos de determinar la magnitud a la que se aplica el tipo del 15 % se establece que la base imponible debe ser «minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de esta Ley y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». El artículo 105 regula la reserva de nivelación de bases imponibles dentro de los in-

¹⁴ De hecho, los grupos consolidados, con independencia de su tamaño o dimensión, son objeto de un especial control por la AEAT (Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022).

¹⁵ Desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, la instauración de un sistema de tributación mínima para las sociedades individuales que superen los 20 millones de euros puede incidir en la organización de las empresas y su forma jurídica, en tanto decisiones organizativas empresariales podrían estar condicionadas por el nuevo artículo 30 bis de la LIS. Por todos, López Espadafor (2005, p. 107) advierte que el principio de neutralidad fiscal implica que «no sea el factor tributario el que determine la forma de organización a elegir por el empresario, sino que tal opción venga determinada por otros factores intrínsecos a la empresa, como su volumen, tipo de actividad o dimensión del mercado en el que opere».

¹⁶ El artículo 30 bis.1, párrafo segundo, de la LIS, excluye de la aplicación de la tributación mínima

a los contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las entidades de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

centivos fiscales para las entidades de reducida dimensión¹⁷. Se trata, por tanto, de una base imponible corregida.

- c) La cuota líquida mínima anteriormente determinada (base imponible corregida por el 15 %) tiene otro límite inferior que opera como una suerte de cuota líquida mínima ajustada.

El artículo 30 bis.2 a) de la LIS dispone que sí serán fiscalmente deducibles la siguientes partidas, por este orden: 1. El importe de cualquier «bonificación» que sean de aplicación (lo que incluye el art. 33 –bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla–, el art. 34 –bonificación por prestación de servicios públicos locales–, el art. 49 –entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda– y las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) y el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de esta ley (deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias). 2. Deduciones por doble imposición reguladas en los artículos 31 (deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente), 32 (deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios), 100 (imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes) y disposición transitoria vigésima tercera de esta ley (régimen transitorio en el IS de las deducciones para evitar la doble imposición), respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

Como consecuencia de las anteriores minoraciones puede haber dos escenarios. El primero, que una vez practicadas estas, la cuota líquida mínima ajustada sea inferior a la cuota líquida mínima (base imponible corregida por 15 %). En dicho caso, la cuota líquida mínima ajustada sería el importe a pagar. El segundo, que fuera mayor. En dicho caso, se tomará como referencia la cuota líquida mínima y se podrá seguir aplicando el resto de las deducciones hasta agotar la cuota líquida mínima.

Se aplica, por tanto, la siguiente regla: la cuota final que opera como mínimo será la menor de la cuota líquida mínima y de la cuota líquida ajustada. Si la menor es la cuota líquida mínima ajustada, no es necesario seguir practicando deducciones en tanto se ha alcanzado el mínimo. Si la menor es la cuota líquida mínima, se podrán seguir practicando las deducciones pendientes hasta el límite de esa cuota.

Desde un punto de vista material, la existencia de esa cuota líquida mínima ajustada donde se permite aplicar la totalidad de las bonificaciones y la deducción

¹⁷ La reserva de nivelación del artículo 105 de la LIS da la posibilidad de minorar la base imponible en el 10 % de su importe, con el límite de 1 millón de euros. Esta reserva de nivelación solo se puede aplicar por entidades de reducida dimensión (10 millones de euros de cifra neta de negocios tomando en consideración todo el grupo). La tributación mínima se aplica para entidades cuya cifra neta de negocios a nivel individual sea de 20 millones de euros. Por tanto, parece que el ajuste por las reservas de nivelación será excepcional en tanto requeriría que la entidad de reducida dimensión pase a ser gran empresa (20 millones de euros de cifra neta de negocio) y, además, tenga cantidades pendientes de aplicar derivadas de esta reserva.

por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, supone que la finalidad última de la tributación mínima sea limitar la efectividad de las deducciones para incentivar determinadas actividades. El hecho de eliminar del cómputo las deducciones vinculadas a la deducción por doble imposición parece que estaría dirigido a respetar la capacidad económica real de las entidades y por el hecho de que la operatividad de estas deducciones ya tiene un límite específico previo del 50 % sobre la cuota íntegra¹⁸. El resto de las deducciones y bonificaciones podrían calificarse como incentivos vinculados a fines no fiscales. Y dentro de estos, se ha hecho una discriminación. El legislador respeta la deducción de todas las bonificaciones y de una deducción concreta (la de las autoridades portuarias), sin que podamos encontrar una justificación jurídica. Desde un punto de vista operativo, en el modelo 200 del IS para el ejercicio 2020 se emplea el concepto de «Cuota íntegra ajustada positiva» (casilla 582), que, sorprendentemente, es una magnitud que casi coincide con lo determinado en el artículo 30 bis.2 a) de la LIS.

Cuota íntegra	
Cuota íntegra	
Incremento por incumplimiento reserva de nivelación (art. 105.6 LIS).....	
Bonificaciones y deducciones por doble imposición. Cuota íntegra ajustada positiva	
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS)	00567
Bonificaciones por prestación de servicios (art. 34 LIS).....	00568
Bonificación rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias (art. 26 Ley 19/1994)	00563
Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990)	00566
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo III Título VII LIS).....	00576
Otras bonificaciones	00569
Deducciones por doble imposición (desglose en páginas 15 y 16):	
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 RDLeg. 4/2004).....	00570
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01344
DI interna generada y aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01280
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 RDLeg. 4/2004).....	00572
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 LIS)	00571
DI internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (arts. 31 y 32 LIS)	00573
Transparencia fiscal internacional (art. 100.11 LIS).....	00575
DI interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas)	00577
Bonificaciones empresas navieras en Canarias (art. 76 Ley 19/1994).....	00581
Cuota íntegra ajustada positiva	

¹⁸ La disposición adicional decimoquinta de la LIS (límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016) que se aplica a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros y donde se determina que:

El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

Por tanto, las deducciones de los artículos 31 y 32 ya tienen un límite específico al margen de la tributación mínima que se aplicará de manera efectiva. Si este límite se aplica, no parece que tuviera sentido, además, aplicar un segundo límite adicional.

La única variable que no coincidiría es la deducción de las autoridades portuarias del artículo 38 bis de la LIS. Pero en España solo hay 28 autoridades portuarias, por lo que no tiene incidencia en la gestión del tributo¹⁹. Por tanto, podría parecer que la cuota líquida mínima ajustada se ha diseñado jurídicamente para que coincida con la gestión del modelo 200 del impuesto²⁰.

La tributación mínima se ha confeccionado, por consiguiente, como una medida dirigida a mitigar los beneficios fiscales de las deducciones para incentivar determinadas actividades. En el modelo 200 del IS para el ejercicio 2020 se identifican cuáles son estas deducciones.

Cuota íntegra ajustada positiva	
Otras deducciones. Cuota líquida positiva	
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones	00583
Deducción DT 24 ^a .7 LIS y art. 42 RDLeg. 4/2004 (desglose en página 16).....	00585
Deducciones DT 24 ^a .1 LIS (desglose en página 16 bis).....	00584
Deducciones para incentivar det. actividades (Cap. IV Tit. VI, DT 24 ^a .3 LIS y art. 27.3 primero Ley 49/2002) (desglose en páginas 17 y 18)	00588
Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 LIS).....	01039
Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras en Canarias (art. 36.2 LIS y DA 14 ^a Ley 19/1994)	02314
Deducción por inversiones y gastos realizados por las autoridades portuarias (art. 38 bis LIS) ..	02315
Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) (desglose en página 18 bis) .	00565
Deducciones Inversión Canarias (desglose en página 16 bis).....	00590
Deducciones específicas de las entidades sometidas a normativa foral	00399
Deducciones excluidas de límite I+D+i (desglose en página 19).....	00082
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37 ^a .1 LIS (desglose en página 18 bis)....	01040
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37 ^a .2 LIS (desglose en página 18 bis)....	01041
Cuota líquida positiva	

De las anteriores deducciones, no computan las deducciones de las autoridades portuarias ni, tampoco, las deducciones por las inversiones realizadas en Canarias (art. 94 Ley 20/1991)²¹.

¹⁹ La información puede verse en la página web de Puertos del Estado (Gobierno de España) que está en <https://www.puertos.es/es-es/nosotrospuertos>

²⁰ No creemos que sea posible pensar que el diseño legislativo de una norma como la tributación mínima no se haya hecho solo con estrictos criterios jurídicos y constitucionales. Pero no podemos dejar de sorprendernos de la coincidencia con los parámetros del modelo, por lo que no podría excluirse que la razón última de la elección de las partidas que constituye la cuota líquida mínima ajustada se daba solo a motivos de gestión tributaria y cruce informático de datos.

²¹ El último párrafo del artículo 30 bis.2 b) de la LIS dispone que:

Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias,

Si volvemos a los datos estadísticos que anteriormente recogíamos con relación al IS del ejercicio 2019, el importe de las deducciones practicadas eran las siguientes (en miles de euros).

Deducciones (capítulo IV)	1.269.374
Inversiones protección medio ambiente (PM)	–
Deducción creación empleo trabajadores con discapacidad (CE)	13.908
Gastos en investigación y desarrollo (CT)	229.361
Gastos en innovación tecnológica (IT)	206.404
Producciones cinematográficas (PC)	6.126
Gastos formación profesional (FP)	–
Espectáculos en vivo artes escénicas y musicales	13.406
Deducción por inversión en Canarias	266.308
Deducción (arts. 36 y 42 LIS)	152.717
Deducción por donativos a entidades sin fines lucro	200.447

Por tanto, y teniendo en consideración que se ha eliminado de la tributación mínima la deducción por inversiones en Canarias (más de 266 millones de euros de deducción), podemos afirmar que la tributación mínima es una reforma dirigida específicamente a mitigar los beneficios fiscales de las grandes empresas en tres tipos de actividades: las de I+D+i (art. 35 LIS), las del artículo 36 de la LIS (producciones cinematográficas españolas y extranjeras y la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales) y las de mecenazgo de la Ley 49/2002²².

se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

²² No obstante lo anterior, Ucelay Sanz (2022, p. 88) advierte que:

operando solo deducciones con el límite del 25 por 100, sobre un tipo de gravamen del 25 por 100 y no habiendo bonificaciones o deducciones por doble imposición, el tipo efectivo sobre la base imponible sería del 18,75 por 100 –el 75 por 100 del 25 por 100– y por lo tanto superior al 15 por 100 por lo que la cuota líquida mínima no va a afectar a la mayor parte de las entidades. Sin

- d) En el caso de que la cuota mínima sea superior a la cuota ajustada, el contribuyente podrá seguir aplicando «las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima». Por último, para cerrar el régimen, el apartado 3 del artículo 30 bis de la LIS determina que «Las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso».

En el caso del mecenazgo, la deducción se ubica en último lugar; solo se aplica una vez minoradas las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II (deducciones para evitar la doble imposición internacional), III (bonificaciones) y IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) del título VI de la LIS. Y, a diferencia del resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, cuyo plazo de aplicación es de un mínimo de los 15 años inmediatos y sucesivos (art. 39.1 LIS), en el caso de las deducciones por mecenazgo este plazo se reduce a 10 (art. 20.1 Ley 49/2002). Por tanto, en el supuesto de que aplique la cuota mínima, las primeras deducciones que se excluyen serán las de mecenazgo de la Ley 49/2002. Además, su plazo para poder absorberlas en años sucesivos se limita a 10 años en lugar del mínimo de los 15 para el resto de las deducciones para incentivar determinadas actividades.

4. Consecuencias de la tributación mínima del artículo 30 bis: una limitación al mecenazgo empresarial

Una vez analizado el régimen de la tributación mínima para las grandes empresas, se pueden extraer dos conclusiones. La primera, que es una medida diseñada para limitar los efectos de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y, más en concreto, tres tipos de deducciones: las de I+D+i (art. 35 LIS), las del artículo 36 de la LIS (producciones cinematográficas españolas y extranjeras y producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales) y las de mecenazgo de la Ley 49/2002. La segunda, que el mayor damnificado de la tributación mínima es el mecenazgo empresarial de la Ley 49/2002. Teniendo en consideración que, como hemos visto, el 85 % del mecenazgo por personas jurídicas se hace por grandes empresas, y que las primeras deducciones que se excluyen para la tributación mínima son las de mecenazgo y que el plazo para llevarse las no deducidas al futuro es menor, parece que uno de los objetivos encubiertos de la reforma operada en el artículo 30 bis de la LIS sería la de recortar los beneficios fiscales del mecenazgo de las grandes empresas. Nos encontramos ante un desincentivo tri-

embargo, habrá una porción de entidades, que sean gran empresa y con deducciones por doble imposición, internacional y con actividad generadora de incentivos a la inversión, normalmente, por su potencia, la de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que pueden estar afectadas.

butario para las donaciones de empresa; para beneficiarse de las donaciones a terceros es necesario que la Hacienda pública haya cobrado lo que entiende que es un mínimo que le corresponde y solo el exceso se podrá donar²³.

Este desincentivo se vincularía a las denominadas «fundaciones de empresa» que se financian con donaciones del grupo de empresas²⁴. Las fundaciones que tienen participaciones de sociedades mercantiles y donde su financiación sería a cargo de dividendos de las sociedades participadas no estarán incluidas en este supuesto. Sí lo estarán las denominadas fundaciones de empresa que se financien con donaciones y que son fundaciones vinculadas al grupo de empresas a través del control de patronato²⁵.

Este nuevo marco legal sobre la tributación mínima va a suponer que las grandes empresas deban adaptarse en el caso de que las deducciones por donaciones no tengan cabida dentro de la cuota líquida mínima. Aquellos grupos de empresa que puedan derivar las donaciones a otras entidades dependientes con una cifra neta de negocios inferior a 20 millones de euros podrán vadear este problema, al menos parcialmente, en tanto el límite del 10 % de la base imponible limitará las opciones. En el resto de los casos, y siempre que las empresas

²³ En el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria publicado (Comité de Personas Expertas, 2022, p. 443) se propone que al no existir una evidencia concluyente contra la efectividad de la deducción por mecenazgo en el IS «resulta recomendable su mantenimiento». Sin embargo, obvia en su análisis hacer cualquier mención a cómo afecta la tributación mínima sobre el mecenazgo. Sin embargo, si analiza la tributación mínima con relación a la deducción por I+D+i. En este caso (p. 455) el Comité de Personas Expertas

propone que se tomen medidas que eviten la limitación de la aplicación de estos incentivos fiscales en función de si el tipo efectivo sobre la base imponible previa en el IS no alcanza el 15 %. La reciente introducción de esta norma de tributación mínima afecta a las entidades innovadoras que superen una cifra arbitraria de CNN de 20 millones de euros. En particular, se propone la exclusión de los beneficios fiscales a la I+D+i del cómputo de la base imponible previa sobre la que se computa este tipo efectivo mínimo de tributación. Las razones para esta propuesta son múltiples, pero entre ellas destacan la no vinculación de las reglas generales de aplicación de los incentivos al tamaño empresarial, y el hecho que la actual norma pudiera tener un impacto pernicioso en las decisiones de las empresas con mayor intensidad innovadora. En concreto, la regla tiene un impacto mayor sobre aquellas entidades con un mayor peso relativo de su gasto o inversión en actividades innovadoras en relación a su beneficio.

²⁴ Señala Embid Irujo (2019, nota a pie 114) que la fundación de empresa

suele responder al propósito de grandes empresas de financiar la realización de actividades de interés general, sirviendo la fundación de instrumento idóneo al efecto. Además de esta finalidad, la fundación de empresa termina siendo un poderoso instrumento de mejora de la «imagen corporativa» de la empresa constituyente y, en tal sentido, puede servir, entre otras finalidades, para canalizar actividades propias de la llamada responsabilidad social corporativa.

²⁵ Las fundaciones de empresa presentan dos estructuras tipo. Por un lado, las denominadas fundaciones con *endowment*, donde el grupo de empresas dota a la fundación con un fondo permanente que tiene como finalidad dar solidez y continuidad en el tiempo a las actividades de la fundación. En muchos casos, será a través de participaciones de las empresas y la forma de financiarse será mediante dividendos. La otra forma es a través de trasvases de recursos periódicos y que dependen en cada caso de la voluntad del grupo.

quieran seguir realizando donaciones con beneficio fiscal, una posible vía de escape será llevarse el mecenazgo a gasto deducible en la base imponible, aunque tenga un coste fiscal. De esta manera, se evitará el problema de la tributación mínima y, a cambio, se perderá un incentivo fiscal de 10 o 15 puntos (la diferencia de considerar un gasto deducible al tipo de gravamen frente a una deducción en la cuota al 35 % o el 40 % en el caso de fidelización).

Esta segunda opción toma especial relevancia debido a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS). El alto tribunal ha dictado dos sentencias que van a tener incidencia directa en la forma en la que las entidades mercantiles van a poder ejercer la responsabilidad social corporativa y el mecenazgo. La primera Sentencia, dictada en el ámbito del IS, es la 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–). El TS afirma que son deducibles aquellas liberalidades o donaciones que estén dirigidas, dentro de la propia actividad empresarial a conseguir un mejor resultado empresarial, sin que sea necesario que sea una consecución directa e inmediata de los resultados, sino que basta un posible resultado indirecto y de futuro. Supone un cambio del concepto de donativo o liberalidad deducible en la base imponible de la LIS (art. 15.1 e) donde basta una correlación indirecta con un posible beneficio para que una donación o gasto sea deducible. De esta manera, cualquier donación o liberalidad donde pueda existir un reconocimiento potencial de la empresa pasará a ser fiscalmente deducible en la base. Y en las empresas, conforme a la doctrina del interés social, cualquier desembolso debería llevar aparejada alguna ventaja directa o indirecta, aunque sea potencial o de difícil cuantificación. De esta manera, el ámbito de aplicación del mecenazgo podría estar sometido a revisión²⁶.

La segunda Sentencia del TS, dictada en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA), es la de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) sobre los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio, donde acoge una interpretación ciertamente laxa sobre cuándo una operación puede calificarse como onerosa a efectos de IVA. El análisis del TS se hace con arreglo a criterios estrictos del IVA, donde no se analiza la intensidad o la proporción del retorno obtenido por el aportante, de tal manera que si existe una determinada contraprestación, y aunque sea difícilmente perceptible en términos económicos, la operación en su totalidad se debe reconducir a una prestación onerosa en el IVA. Y la existencia de esa onerosidad supondrá que en el ámbito del IS el negocio sea reconducido a gasto deducible. De esta manera, la mera difusión de la imagen de la empresa podrá ser suficiente para calificar la operación como gasto deducible en sede del donante.

²⁶ El problema de base es que no parece posible reconducir el mecenazgo a algo puramente altruista y desinteresado. Lo lógico es que la empresa busque un retorno de cualquier tipo. Y en este ámbito toma relevancia el concepto convenio de colaboración en el que obtiene una difusión de su ayuda (deducible en la base imponible del IS). Como advierte Martín Dégano (2021, p. 62):

[la] ENL, con la firma del Convenio, se compromete a difundir la participación del colaborador en la realización de la actividad de interés general para que trascienda en la sociedad. Esta es la auténtica nota característica del Convenio por la que el colaborador busca cierta notoriedad o resonancia frente al anonimato que supone la donación para el donante.

En definitiva, la nueva normativa de la tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS y las consecuencias de la última doctrina del TS son fundamento suficiente para repensar los cánones del mecenazgo empresarial²⁷.

Referencias bibliográficas

- Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF). (2020). *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*. <https://www.airef.es>
- Blázquez Lidoy, A. (2021). El valor de referencia y la reforma encubierta del mecenazgo de bienes inmuebles. *Nueva Fiscalidad*, 4.
- Blázquez Lidoy, A. (2022). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7.
- Comité de Personas Expertas. (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml
- Cruz Amorós, M. (2022). Los pilares de la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades. *Actum Fiscal*, 179, 13-14.
- Embid Irujo, J. M. (2019). *Actividad económica en el mercado e interés general. Sobre el Derecho de fundaciones de nuestro tiempo*. Boletín Oficial del Estado.
- López Espadafor, C. M. (2005). Consideraciones sobre neutralidad fiscal en el ámbito empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 262, 103-140.
- Lucas Durán, M. (2022). La nueva tributación mínima en el impuesto sobre sociedades: cuestiones conflictivas. *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria* (25 de enero de 2022). <https://www.politicafiscal.es/invitados/la-nueva-tributacion-minima-en-el-impuesto-sobre-sociedades-cuestiones-conflictivas>
- Martín Dégano, I. (2021). *Los convenios de colaboración empresarial*. Dikynson.
- Ucelay Sanz, I. (2022). La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos Generales del Estado para 2022 y otras modificaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 467, 79-94.

²⁷ En otro estudio nuestro analizamos con detalle las implicaciones que para el mecenazgo tienen las Sentencias del TS de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019) y de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019) (Blázquez Lidoy, 2022).



Próxima condena del TJUE al Reino de España por irresponsabilidad de su Estado legislador (o el permanente deseo de huida del derecho)

J. Andrés Sánchez Pedroche

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA.

Abogado

joseandres.sanchez@udima.es

Extracto

Las previsiones legales contenidas en las Leyes 39/2015 y 40/2015 vulneran el principio de efectividad comunitario. Así lo recogen las conclusiones del abogado general en el recurso por incumplimiento que la Comisión Europea ha interpuesto contra España. Con toda seguridad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea condenará a España por tal motivo, obligándola a introducir las reformas legales correspondientes.

Palabras clave: responsabilidad del Estado legislador; recurso por incumplimiento; violación de principios del derecho de la Unión Europea; principio de efectividad.

Fecha de entrada: 22-02-2022 / Fecha de aceptación: 10-03-2022

Cómo citar: Sánchez Pedroche, J. A. (2022). Próxima condena del TJUE al Reino de España por irresponsabilidad de su Estado legislador (o el permanente deseo de huida del derecho). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 27-68.



Next condemnation of the TJUE to the Kingdom of Spain for irresponsibility of its legislator State (or the permanent desire to flee from the law)

J. Andrés Sánchez Pedroche

Abstract

The legal provisions contained in Laws 39/2015 and 40/2015 violate the principle of community effectiveness. This is reflected in the conclusions of the Advocate General in the action for non-compliance that the European Commission has filed against Spain. In all certainty, the Court of Justice of the European Union will condemn Spain for this reason, forcing it to introduce the corresponding legal reforms.

Keywords: responsibility of the legislative State; recourse for non-compliance; violation of principles of European Union Law; principle of effectiveness.

Citation: Sánchez Pedroche, J. A. (2022). Próxima condena del TJUE al Reino de España por irresponsabilidad de su Estado legislador (o el permanente deseo de huida del derecho). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 27-68.



Sumario

1. La normativa española y su intento de limitar las posibles indemnizaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de violaciones al derecho de la Unión Europea
2. El recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España
3. La posición del abogado general. Un alegato demoledor contra la normativa española sobre responsabilidad del Estado legislador con ocasión de la vulneración del derecho de la Unión Europea. La flagrante transgresión del principio de efectividad y la segura condena del TJUE al Reino de España

Referencias bibliográficas

1. La normativa española y su intento de limitar las posibles indemnizaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de violaciones al derecho de la Unión Europea

El principio general de responsabilidad del Estado legislador en el caso de daños causados a los particulares por transgresión de los principios y la normativa de la Unión Europea constituye uno de los pilares inherentes al propio sistema normativo consagrado por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y del que resulta garante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Así lo ha señalado desde antiguo la misma jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. En el artículo 31 del originario Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) ya se establecía que «el Tribunal garantizará el respeto del derecho en la interpretación y aplicación del presente tratado y de los reglamentos de ejecución», y el artículo 164 del Tratado CEE disponía que «el Tribunal de Justicia garantizará el respeto del derecho en la interpretación y aplicación del presente tratado»; por su parte, el artículo 136 del CEEA señalaba que «el Tribunal de Justicia garantizará el respeto del derecho en la interpretación y aplicación del presente tratado»¹. En esos claros mandatos legales –hacia notar García de Enterría (1986, p. 657)– se atisbaba la inequívoca intención de definir el orden político comunitario como un Estado de derecho, es decir, un orden jurídico en el que todos los conflictos pudieran ser reconducidos a una norma y a la interpretación de un juez independiente que la aplicase, sin remisión a simples ajustes políticos, que normalmente beneficiarían siempre a los más poderosos. Además, y como es bien sabido, todos los jueces y tribunales españoles deben aplicar el derecho de

¹ A este respecto, *vid.*, como más paradigmáticas, las Sentencias del TJUE (STJUE) de 19 de noviembre de 1991 (caso Francovich y otros, asuntos C-6/90 y C-9/90, apdo. 35 –NSJ000703–), 5 de marzo de 1996 (caso Brasserie du Pêcheur y Factortame, asuntos C-46/93 y C-48/93, apdo. 31), 23 de mayo de 1996 (caso Hedley y Lomas, asunto C-5/94, apdo. 24) y 26 de enero de 2010 (caso Transportes Urbanos y Servicios Generales, asunto C-110/08, apdo. 29). También la Constitución, en su artículo 106.2, dispone que:

Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.

Desde luego, el Poder Legislativo puede incurrir en responsabilidad al promulgar normas contrarias a la normativa de la UE o a la Constitución.

la UE de conformidad con la jurisprudencia del TJUE (art. 4 bis.1 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial)².

Hasta la fecha, han sido frecuentes las condenas al Reino de España por incumplimiento de la normativa de la UE³, lo que, paralela e inevitablemente, comportó las consabidas e inevitables peticiones indemnizatorias de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por parte de los contribuyentes afectados⁴. Para ello bastaba con que concurriesen tres requisitos: en primer lugar, que la norma que violaba el derecho de la UE tuviese por objeto

² Sobre la elaboración del principio de responsabilidad patrimonial por parte del TJUE, *vid.* extensamente Cobreros Mendazona (2018).

³ Los números en el caso de España son especialmente preocupantes. Últimamente, el país con la cifra más alta de procedimientos abiertos por incumplimiento no era otro que el nuestro (97 casos), seguido de Alemania (80) y Bélgica (79). Por el contrario, las cifras más bajas se registraban en Estonia (27), Finlandia (32) y Dinamarca (32). Entre 2014 y 2018, el número total de nuevos casos que llegaron al TJUE fue de 223. Grecia lideró el récord de condenas con 20 de 20 casos considerados como infracciones reales, pero, entre los países que recibieron más condenas en los últimos años, se encuentran España (14 de 14 casos), Polonia (13 de 14) y Alemania (13 de 15).

⁴ Aunque el derecho a la indemnización descansa en el propio TFUE, incumbe a los Estados miembros, en el marco de su derecho interno en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado. En tal sentido, por ejemplo, el 27 de febrero de 2014, el TJUE dictó sentencia resolviendo la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, atinente al denominado «céntimo sanitario» incluido en el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos con los límites a la creación de nuevos impuestos indirectos previstos por el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 (STJUE Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12). Asimismo, la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) condenaba a España por discriminación entre residentes y no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, declarando el incumplimiento del Reino de España en lo atinente a la libre circulación de capitales. De dichos fallos se derivaba el necesario deber de resarcimiento que nuestro país hubo de asumir respecto de quienes se vieron obligados a satisfacer unos tributos ilegales. Más recientemente, la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) se ha pronunciado sobre la violación del principio comunitario de libre circulación de capitales (arts. 63 del TFUE y 40 del Espacio Económico Europeo) con ocasión de la regulación contenida en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención del fraude fiscal (modelo 720) por tres razones:

- a) Al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas» sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.
- b) Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que puede acumularse con multas de cuantía fija.
- c) Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

la concesión de derechos; en segundo término, que dicha vulneración estuviese suficientemente caracterizada, y, por fin, que existiese una relación de causalidad directa entre tal violación y el perjuicio sufrido por los particulares⁵.

El Tribunal Supremo (TS), en sendas Sentencias de 17 de septiembre (tres) y 23 de diciembre 2010 (cuatro), afirmó el reconocimiento del principio de responsabilidad patrimonial del Estado como una cláusula de cierre del sistema encargada de regular las relaciones entre el derecho comunitario y los ordenamientos nacionales, garantizando la plena eficacia del ordenamiento de la UE y la tutela judicial efectiva de los ciudadanos a ver reparados los perjuicios que pudieran derivarse de la infracción o el incumplimiento de aquel por parte de las autoridades nacionales. El Alto Tribunal, en dicha jurisprudencia –y esto es lo más relevante–, confirmó la existencia de una relación directa de causalidad entre la infracción de la obligación de respeto al derecho de la UE que incumbe al Estado y el daño sufrido por el contribuyente, sin que tal nexos causal pudiera entenderse roto por el hecho de que este no hubiera agotado los recursos administrativos o judiciales frente a liquidaciones tributarias, es decir, aunque no hubiera interpuesto contra dichas liquidaciones reclamación alguna ni hubiese solicitado la rectificación de sus propias autoliquidaciones⁶. Y en tal sentido, el TS

De dicho pronunciamiento se derivó también la condena en costas al Reino de España. Sobre la ilegalidad del régimen establecido por el legislador español ya advertimos tempranamente. *Vid.*, a este respecto, Sánchez Pedroche (2016b).

⁵ SSTJUE de 5 de marzo de 1996 (caso Brasserie du Pêcheur y Factortame, asuntos C-46/93 y C-48/93, apdo. 51), 23 de mayo de 1996 (caso Hedley y Lomas, asunto C-5/94, apdo. 25) y 26 de enero de 2010 (caso Transportes Urbanos y Servicios Generales, asunto C-110/08). También pueden citarse a este respecto las SSTJUE de 13 de junio de 2006 (caso Traghetti del Mediterraneo, asunto C-173/03, apdo. 45), 12 de septiembre de 2006 (caso Eman, asunto C-300/04, apdo. 69), 12 de diciembre de 2006 (caso Test Claimants in the FII Group, asunto C-446/04, apdo. 209), 13 de marzo de 2007 (caso Test Claimants in the Thin Cap Group, asunto C-524/04, apdo. 115) y 14 de marzo de 2013 (caso Leth, asunto C-420/11, apdo. 42).

Desde un punto de vista general, pueden consultarse algunos trabajos fundamentales, como los de M.^a C. Alonso García (1999), R. Alonso García (2016), Aguayo Mejía (2010), Ahumada Ruiz (2001), Barcelona Llop (1993), Blanquer (1998), Blasco Esteve (1985), Checa González (2007), Cobreros Mendazona (1994, 2010, 2015, 2016), Concheiro del Río (2001), Doménech Pascual (2001), García de Enterría (2005), Garrido Falla (1993), Garrido Mayol (2004), González Alonso (2016), Guichot Reina (2001), Leguina Villa (1983), López Menudo *et al.* (2005), Martín-Retortillo (1963), Martín Rebollo (1983, 1992), Moreno Fernández (2009), Muñoz Machado (1992), Pemán Gavín (1994), Pulido Quecedo (2001), Quintana López (1994), Rodríguez Santiago (2011), Royo-Villanova (1956), Ruiz López (2016) y Santamaría Pastor (1972).

⁶ Estas sentencias suponían un cambio de paradigma del Alto Tribunal, que, hasta ese momento, venía rechazando expresamente la posibilidad de trasladar la construcción sobre la responsabilidad estatal por infracción de la Constitución al caso de una responsabilidad derivada de una ley incompatible con el derecho de la Unión Europea (con quiebra, así, del principio comunitario de equivalencia, en cuya virtud dicho tratamiento debe ser el mismo en ambos casos). Sobre la evolución que experimentó el TS en tal sentido, *vid.* Maurandi Guillén (2012) y Sánchez Pedroche (2011). En esas tres SSTJ de 17 de septiembre de 2010 (recs. núms. 373/2006, 149/2007 y 153/2007), se recoge la siguiente motivación:

La respuesta prejudicial de la Sentencia de 26 de enero de 2010 del TJCE no ofrece duda: la doctrina de este Tribunal Supremo, resumida en el fundamento sexto, sobre la responsabilidad

obligó al Estado a reparar el daño causado a los contribuyentes por el abono de unas cantidades superiores a las que les hubiera correspondido ingresar de haberse respetado por la legislación nacional los mandatos contenidos en la normativa comunitaria. Tal reparación comprende el importe del exceso ingresado más sus correspondientes intereses de demora, toda vez que el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial es la de la *restitutio in integrum*, teniendo en cuenta que la cantidad se reconoce en concepto de dicha responsabilidad patrimonial y no como mera devolución de ingresos indebidos⁷.

Tan importantes fueron esos desembolsos para las arcas públicas que, con ocasión de la tramitación de las distintas reformas legislativas y los sucesivos proyectos normativos posteriores al 2011, el legislador patrio intentó a toda costa conjurar ese peligro, obstaculizando al máximo la posible solicitud de indemnizaciones (en lugar de centrar sus esfuerzos, tal y

del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución, debe aplicarse, por el principio de equivalencia, a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del derecho comunitario. Ello obliga, por el principio de vinculación a que antes nos hemos referido, a rectificar la doctrina sentada en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que entendieron que la no impugnación, administrativa y judicial, del acto aplicativo de la norma contraria al derecho comunitario rompía el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial, ruptura que, como ya se expresó, no se admite en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales, casos en los que no es preciso el agotamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad.

⁷ En el fundamento jurídico 11.º de las referidas Sentencias de 23 de diciembre de 2010 se alude expresamente a la doctrina contenida en la STS de 12 de junio de 2003 (rec. núm. 46/1999), en la que se realizaba un firme alegato contra la desigualdad que generaría el amparo al Estado infractor frente al contribuyente:

Ante todo debe sentarse la premisa de que la interpretación del instituto de la responsabilidad patrimonial debe ser siempre de carácter extensivo en el sentido de que ha de ser siempre favorable a la protección del particular frente al actuar del Estado, de una parte porque así lo exige el carácter objetivo de esa responsabilidad en el ámbito del derecho interno y de otra porque no es sino una forma de paliar las deficiencias que otras técnicas de protección de esos intereses presentan, no siendo en consecuencia razonable que el particular vea minorado su derecho a la tutela judicial efectiva en beneficio del Estado infractor. La interpretación pro particular de la responsabilidad se infiere con claridad del hecho de que los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia no excluyen la aplicación de criterios menos restrictivos derivados de la legislación estatal, lo que por otra parte resulta tremendamente importante en la esfera de nuestro ordenamiento jurídico, en cuyo marco el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene carácter objetivo, de modo que basta la existencia de un daño antijurídico e individualizado para que, de existir nexo causal entre el actuar de la Administración y el resultado producido, opere el citado instituto jurídico.

Vid. al respecto R. Alonso García (1989, pp. 261 y ss.; 1994, pp. 453 y ss.), Canga Fano (1999, pp. 27 y ss.), Cobreros Mendazona (1994, pp. 43 y ss.), Díaz Abad (1999), Díez-Hochleitner Rodríguez y Martínez Capdevila (2001, pp. 1.208 y ss.), Fernández García y Serrano Sordo (1998, pp. 94 y ss.), García de Enterría (1987, 1993), García Gómez de Mercado (1997), Millán Moro (1993), Muñoz Machado (1993), Palacio González (1996, pp. 204 y ss.), Ordóñez Solís (1997), Pastor Borgoñón y Van Ginderachter (1993, pp. 30 y ss.), Plouvier (1975, pp. 128 y ss.), Tesauro (1993) y Vilà Costa (1991).

como hubiera sido deseable, en poner mayor celo y cuidado para no incurrir en conductas negligentes y desviadas, acatando de paso la jurisprudencia del TS y del propio TJUE, que ya advertían sobre dicha necesidad).

En tal sentido, la Dirección General de Tributos (DGT) remitió el 23 de junio de 2014 el texto del anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley general tributaria –LGT– (lo que sería luego la Ley 34/2015, de reforma de la LGT), que incidía particularmente sobre la solución finalmente adoptada por el TS a instancias del TJUE. Las intenciones del prelegislador no eran otras que circunscribir y restringir las posibilidades de instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador al procedimiento previsto en el artículo 120 de la LGT para la rectificación de las autoliquidaciones⁸. De esta manera, el anteproyecto de ley intentaba reinterpretar y limitar el principio de reparación del ilícito comunitario sentado por el TJUE y corroborado por el TS. Evidentemente, esa previsión contenida en el anteproyecto de reforma de la LGT resultaba poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, incurriendo en el peligro de vulnerar el derecho de la UE y la propia jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, pero, sobre todo, porque lo que se pretendía en el fondo era subvertir esta última, y la derivada del TS que la refrendaba, vaciándola de contenido mediante la eliminación del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, y exigiendo a tal fin que el contribuyente hubiera interpuesto recurso contra la infracción normativa cometida por el Estado e invocado con éxito dicha vulneración en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado⁹.

⁸ Así, el anteproyecto introducía un nuevo apartado en el artículo 120 de la LGT con la siguiente redacción:

Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción.

⁹ El voto particular formulado por la vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al informe del referido anteproyecto por el Consejo General del Poder Judicial, de 30 de septiembre de 2014, resaltaba dicho extremo en su página 15, con un razonamiento impecable y harto elocuente:

El anteproyecto crea nuevos cauces para la reclamación de responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario que pueda derivarse de cualquier sentencia que declare la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, a través de un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al derecho de la Unión Europea. El anteproyecto parece confundir la revisión de actos administrativos con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en la que no se pide la revisión de actos administrativos, sino la correspondiente responsabilidad patrimonial por la actuación contraria a derecho de la Administración, en este caso, por el uso de la potestad legislativa. De hecho, el anteproyecto convierte la responsabilidad patrimonial en materia tributaria en un medio de revisión, desvinculándola de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, y del Real Decreto 429/1993,

Con todo ello, olvidaba el redactor de ese anteproyecto que la Administración no solo está sometida a la ley, sino al derecho, noción mucho más amplia que incluye normas y principios superiores a aquella, supranacionales y estatales, además de implicar también el sometimiento a los valores y garantías de los derechos y libertades recogidos en los tratados internacionales¹⁰. Con esta reforma que se proponía a la LGT, los autores del anteproyecto se aferraban al «Estado legal» –donde los derechos dependían de las estrictas y precisas definiciones del legislador y eran exigibles y delimitables solo en la medida en que este lo permitiese, es decir, donde el Poder Legislativo actuaría como un poder ilimitado, sin ninguna restricción material y tan absoluto como lo era el poder del monarca en el Antiguo Régimen–, olvidando que ya no nos hallamos en dicho Estado legal (porque la ley tiene límites materiales y principios superiores que respetar), sino más bien en otro supranacional y

bajo el pretexto de la especificidad y complejidad del sistema tributario y del espíritu de la propia Ley 30/1992, según indica su exposición de motivos. La reforma se contiene en dos artículos, el 120.4, relativo a autoliquidaciones, y el 219 bis, sobre el procedimiento especial de revocación. El artículo 120 LGT regula el régimen jurídico de las autoliquidaciones en el sistema tributario, añadiéndose un nuevo apartado 4, con el siguiente tenor: «4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción». Por su parte, el artículo 219 bis recoge una nueva figura, denominada revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al derecho de la Unión Europea. Este nuevo procedimiento, que será el único para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria, se circunscribe al plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al derecho de la Unión Europea. La conversión de la responsabilidad patrimonial en un procedimiento de revisión acarrea la consecuencia práctica de eliminar el plazo general de un año para la reclamación de responsabilidad patrimonial desde que la norma de la que deriva el perjuicio patrimonial se declara ilegal, inconstitucional o contraria al ordenamiento de la UE contenido en el artículo 4.2 del RD 429/1993. Plazo que resulta esencial para interponer esta clase de reclamaciones y evitar la prescripción, dados los retrasos de los procedimientos judiciales, señaladamente los de inconstitucionalidad o los de disconformidad con el derecho de la UE. Este plazo, sin embargo, desaparece con el nuevo procedimiento de revisión, solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al derecho de la Unión Europea. Con ello, se evita o, al menos, se obstaculiza la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador vía prescripción de acciones en claro perjuicio para los ciudadanos, por lo que considero que este nuevo procedimiento especial debiera suprimirse.

¹⁰ Sin duda, les hubiera resultado provechoso a los autores de ese anteproyecto leer la controversia entre G. Vedel y Ch. Eisenmann, que permitió luego a L. Favoreu hablar de ese formidable cambio de perspectiva en el ordenamiento administrativo, representado de modo muy exacto y expresivo por la llamada «constitucionalización del derecho».

constitucional, en el que el propio quicio sobre el que gira la transformación de ese Estado de derecho legal a otro axial no es otro que la reducción de la omnipotencia de la ley, que ve sometidas sus determinaciones al ordenamiento de la UE y la Constitución española, reponiendo a estos últimos en su vértice jerárquico¹¹.

Todas esas previsiones contenidas en el referido anteproyecto normativo de reforma de la LGT, limitativas de las posibles solicitudes de indemnización derivadas de la responsabilidad del Estado legislador, no quedaron plasmadas finalmente en la Ley 34/2015, pero sí se recogieron en las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, y 40/2015, de 1 de octubre, régimen jurídico del sector público. A este respecto, el artículo 67 de la Ley 39/2015 estableció lo siguiente:

1. Los interesados solo podrán solicitar el inicio de un procedimiento de responsabilidad patrimonial, cuando no haya prescrito su derecho a reclamar. El derecho a reclamar prescribirá al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o se manifieste su efecto lesivo. En caso de daños de carácter físico o psíquico a las personas, el plazo empezará a computarse desde la curación o la determinación del alcance de las secuelas.

[...]

En los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32, apartados 4 y 5, de la Ley 40/2015, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al derecho de la Unión Europea.

Por su parte, la Ley 40/2015, en su artículo 32, relativo a los principios que rigen la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, fijó el derecho a la indemnización por daños sufridos como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, estableciendo en sus apartados 3 a 6 algunas limitaciones llamativas:

3. Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen.

La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores:

¹¹ *Vid.*, en tal sentido, Muñoz Machado (2006, p. 337).

- a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4.
 - b) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5.
4. 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, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.
5. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes:
- a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares.
 - b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado.
 - c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.
6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa¹².

Dichas previsiones legales cuestionan, sin duda, el principio de efectividad comunitario, en cuya virtud no pueden articularse medidas legislativas nacionales que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil la obtención de la oportuna indemnización por la transgresión patria de la normativa de la UE¹³. De la misma manera, y al objeto de respetar el principio de equivalencia, los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en

¹² Como ya ha sido apuntado, esta regulación se pensaba insertar en la Ley 34/2015, de reforma de la LGT, a través de un curioso sistema encaminado a su reparación a través de una revocación especial asociada a una preceptiva solicitud previa de rectificación de la autoliquidación.

¹³ SSTJUE de 30 de septiembre de 2003 (caso Köbler, asunto C-224/01, apdo. 58), 26 de enero de 2010 (caso Transportes Urbanos y Servicios Generales, asunto C-118/08, apdo. 31) y 16 de mayo de 2000 (caso Preston y Fletcher, asunto C-78/98). El TJUE, en la referida Sentencia de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/08), zanjó la cuestión sometida a su consideración, afirmando expresamente que:

materia de indemnización de daños tampoco pueden ser menos favorables que los aplicados a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (por ejemplo, con ocasión de disposiciones normativas declaradas nulas por contravención de la normativa interna con los principios constitucionales de cada Estado miembro), aunque, respecto de esto último, la regulación de 2015 no establecía distinciones, haciendo igual de dificultosa la solicitud de indemnización por vulneración de la normativa comunitaria que por aquella derivada de infracciones a los principios y mandatos constitucionales. No se atisbaba, por lo tanto, vulneración de dicho principio de equivalencia.

2. El recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España

Ante tan restrictiva regulación patria del 2015, tales disposiciones legales fueron objeto de denuncia por parte de la Comisión Europea a través del llamado «recurso de incumplimiento», que, como es sabido, puede ser interpuesto por cualquier Estado miembro, pero que generalmente es aquella quien lo promueve¹⁴. De esta forma, el 24 de junio de 2020, la

El derecho de la Unión Europea se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho derecho por una ley nacional declarada mediante Sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

Ya advertimos en su día expresamente de la transgresión que a la normativa de la UE podía suponer la regulación general administrativa española. *Vid.*, a tal efecto, Sánchez Pedroche (2016a, pp. 299 y ss.).

¹⁴ En su Comunicación «Derecho de la UE: mejores resultados gracias a una mejor aplicación» (2017/C 18/02, Diario Oficial de la Unión Europea C/18, 19 de enero de 2017), la Comisión Europea señalaba que:

La Comisión defiende el interés general de la Unión y garantiza la aplicación de los tratados. Como guardiana de los tratados, tiene la obligación de supervisar las medidas adoptadas por los Estados miembros para la ejecución del derecho de la UE y de garantizar que sus legislaciones y sus prácticas se atengan al mismo, bajo el control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En el ejercicio de esta función, la Comisión goza de poder discrecional para decidir si incoa o no un procedimiento de infracción, en qué momento lo hace y si debe remitir el asunto al Tribunal de Justicia. Como consecuencia de ello, la jurisprudencia reconoce que las acciones emprendidas contra la Comisión por particulares cuando esta se niega a incoar un procedimiento de infracción están condenadas al fracaso.

[...]

Habida cuenta de la facultad discrecional de que dispone la Comisión para decidir los asuntos a investigar, la Comisión estudiará el impacto de una infracción sobre la consecución de los

Comisión interpuso demanda contra el Reino de España ante el Tribunal de Luxemburgo, a fin de que se declarase el incumplimiento de nuestro país con las obligaciones que le incumbían en virtud de los principios de efectividad y de equivalencia como límites a la autonomía de la que gozan los Estados miembros cuando establecen las condiciones que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares en violación del derecho de la UE¹⁵. El recurso contra España había arrancado el 25 de julio de 2016 a través del llamado procedimiento «EU Pilot», como el resultado de varias quejas y denuncias formuladas por particulares contra los artículos 32 y 34 de la Ley 40/2015¹⁶.

grandes objetivos políticos de la UE, como las violaciones de las libertades fundamentales consagradas en el tratado que originen dificultades particulares para los ciudadanos o las empresas que deseen trasladarse o realizar transacciones entre Estados miembros, o que puedan tener un impacto sistémico más allá de un Estado miembro. Distinguirá entre los asuntos en función del valor añadido que pueda lograrse mediante un procedimiento de infracción y abandonará aquellos cuyo archivo considere oportuno desde un punto de vista político. La Comisión ejercerá en este sentido su facultad discrecional, en particular, en los casos en que estén pendientes varios procedimientos prejudiciales con arreglo al artículo 267 del TFUE sobre el mismo asunto y en los que la acción de la Comisión no pueda acelerar de manera significativa la resolución del mismo, así como en aquellos en los que proseguir el procedimiento de infracción estaría en contradicción con la postura adoptada por el Colegio de comisarios en una propuesta legislativa.

Si el TJUE declara la existencia de dicho incumplimiento, el Estado condenado debe ajustarse a lo dispuesto en la sentencia a la mayor brevedad posible. No obstante, si la Comisión Europea considerase que dicho Estado incumplió lo dispuesto en aquella, interpondría un nuevo recurso solicitando que se le impusieran las sanciones pecuniarias oportunas (ahora bien, y para el caso de que no se hubiesen comunicado a la Comisión las medidas adoptadas para la adaptación del derecho interno a una directiva, el TJUE, a propuesta de la Comisión, podría ya imponer las sanciones correspondientes con ocasión de la primera sentencia dictada). *Vid.* a este respecto el interesante y bien documentado trabajo de Ibáñez García (2017) y, para ulteriores profundizaciones, Bacigalupo (1995); Mangas Martín y Liñán Nogueras (2022).

¹⁵ *Vid.* más extensamente Guichot Reina (2016).

¹⁶ A lo largo de los años, se han adoptado medidas para entablar una relación constructiva entre la Comisión y los Estados miembros con el fin de limitar la cantidad de procedimientos de infracción y para dar a los Estados miembros tiempo suficiente para cumplir con la legislación europea. Este recorrido ha tenido resultados dispares: aunque el número anual de procedimientos abiertos ha descendido, no dejan de aumentar las denuncias e informes presentados por los ciudadanos. Al mismo tiempo, parece que a los Estados miembros les resulta difícil acabar con sus viejos hábitos, ya que a finales de cada año aumenta el número de procedimientos de infracción pendientes. Las vías que desembocan en el inicio de un procedimiento de infracción son variadas y pueden implicar diversas partes litigantes: por una parte, la propia Comisión a través de investigaciones especiales y, por otra, los ciudadanos, mediante denuncias y peticiones. Estas últimas están aumentando constantemente: de media, se reciben cada año más de 3.700 denuncias contra Estados miembros por posibles infracciones del derecho de la Unión. Entre 2014 y 2018, solo tres países fueron objeto de más de un tercio de las denuncias: Italia (16,31 %), España (12,06 %) y Francia (8,27 %). En 2016, Italia recibió 753 denuncias, el récord de un solo Estado miembro. Si bien los datos de cada país muestran imágenes muy distintas entre Estados, la tendencia general apunta a un fuerte crecimiento. En 2018 se registró la mayor cantidad de denuncias desde 2014, con 3.959 casos, 200 más que la media del año anterior. De nuevo, tres países fueron objeto de un gran porcentaje de denuncias. En primer lugar, se encontraba Italia con 633 denuncias,

Son los principios de efecto directo y de primacía de las normas del derecho comunitario originario y derivado los que se erigen en el fundamento de la restitución de lo indebidamente ingresado (por ilegal), configurando su naturaleza jurídica como una obligación que corresponde a los Estados miembros en virtud de su deber de colaboración o lealtad comunitaria (art. 10 del TFUE), imprescindible para asegurar el cumplimiento de los fines esenciales de la Unión Europea (en tal sentido, la STJUE de 17 de diciembre de 1970, caso Scheer)¹⁷. Por otra parte, esa indemnización por responsabilidad no debe verse como una

casi la mitad de las cuales era relativas al mercado interior. A continuación, se situaba España, con 486 denuncias, seguida de Francia, con 316. Tras una denuncia, o después de sus investigaciones internas, la Comisión Europea puede decidir iniciar un procedimiento EU Pilot. Se recurre a esta herramienta para anticiparse a posibles dificultades y resolverlas, sin tener que iniciar un procedimiento real de infracción. El mecanismo EU Pilot, establecido por la Comisión y los Estados miembros para intercambiar información y resolver problemas relativos a la aplicación del derecho de la Unión o la conformidad de la ley nacional con la normativa comunitaria, se ha ideado para la fase anterior a la apertura formal de un procedimiento de infracción. A pesar del hecho de que esta herramienta ha tenido buenos resultados a lo largo de los años, la Comisión ha venido señalando la necesidad de recurrir menos al EU Pilot con el fin de evitar más fases burocráticas antes de un procedimiento de infracción real. Por este motivo, en casos urgentes, se puede iniciar un procedimiento de infracción sin una investigación anterior de EU Pilot. La nueva estrategia de la Comisión queda más que patente al analizar datos específicos: el número de casos de EU Pilot pasaron de 1.225 en 2014 a solo 110 en 2018. El principal descenso tuvo lugar en 2017. El mecanismo EU Pilot se basa en entablar un diálogo constructivo entre los Estados miembros y la Comisión. En este sentido, es importante observar la tasa de resolución de los casos de EU Pilot, es decir, el porcentaje de supuestos en los que la Comisión considera satisfactorias las respuestas de los Estados miembros. Cuanto más alto es dicho porcentaje, más útil parece ser esa herramienta para evitar el inicio de procedimientos de infracción. En el primer paso de este proceso EU Pilot, los Estados miembros reciben un aviso formal, en virtud del artículo 258 del TFUE. Entre 2014 y 2018, se enviaron casi 4.000 de estas cartas, con una media de 796 al año. A finales de 2018, la tasa de resolución de los casos de EU Pilot fue del 73 %. Entre los mejores países en este sentido se encontraban Países Bajos, con una tasa de resolución del 91 %, Luxemburgo (89 %) y Croacia (85 %). Entre los países más grandes de la UE, también registraban un buen resultado Francia y España, ambos con una tasa de resolución del 80 %. Sin embargo, los resultados eran menos positivos para países como Alemania e Italia, con un 71 %, y Reino Unido, con un 63 %. En el caso concreto de la denuncia formulada contra la Ley 40/2015, el procedimiento EU Pilot fue infructuoso, pues el Reino de España se negó a atender o reconocer los problemas de fondo planteados por los denunciantes.

¹⁷ La Resolución del Parlamento Europeo de 9 de febrero de 1983 (DOCE núm. 68, de 14 de marzo) proclamaba un principio en virtud del cual, si el TJUE declarase la incompatibilidad de determinados tributos con la normativa comunitaria, toda disposición normativa de un Estado miembro aprobada con posterioridad y que limitase el derecho a la devolución del importe de los tributos indebidamente percibidos –permitiendo así a los Estados miembros retener indebidamente el producto de tales tributos indebidamente– resultaría incompatible con el espíritu de la UE y habría de ser derogada. *Vid.* al respecto Barav (1989), Burgio (1989, p. 105), Daniele (1981, p. 429), González Llorente (1988, p. 64), Hubeau (1981), Huglo (1995), Navas Vázquez (1989).

En la STJCE de 29 de junio de 1988 (caso Deville), el tribunal aprecia el principio del efecto directo como fundamento del derecho a la devolución de lo indebido:

Quando un tributo nacional que grava a un contribuyente [...] ha sido percibido en violación del tratado, la obligación de reembolso que incumbe al Estado miembro afectado se desprende

sanción por un comportamiento poco menos que doloso, pues la regulación en este sentido prescinde de ese elemento subjetivo o intencional para centrarse simplemente en el debido resarcimiento al particular por la vulneración legal padecida. La STS de 27 de octubre de 1998 recuerda a este respecto que la responsabilidad de la Administración pública no está presente solo en resultados por un funcionamiento anormal de los servicios, sino que, por el contrario, el resultado dañoso e indemnizable puede surgir como consecuencia de una actuación normal de aquella. Como afirma el Alto Tribunal, el carácter objetivo de la responsabilidad impone que no solo no sea menester demostrar, para exigir dicha responsabilidad, que los titulares o gestores de la actividad administrativa que ha generado el daño hayan actuado con dolo o culpa, sino que ni siquiera es necesario probar que el servicio público se hubiera desenvuelto o desarrollado de manera anómala, pues los preceptos constitucionales y legales que componen el régimen jurídico aplicable extienden también la obligación de indemnizar a los casos de funcionamiento normal de los servicios públicos (STS de 5 de junio de 1997)¹⁸.

Sin duda alguna, la reforma operada por las Leyes 39/2015 y 40/2015 y los cambios legales introducidos a su través querían poner fin a una jurisprudencia del TS que reconocía el derecho a la indemnización sin necesidad de previo recurso del contribuyente ni de alusión alguna expresa a la contravención que finalmente pudiese reconocer o confirmar

del efecto directo de la disposición comunitaria que ha sido violada [...] posteriormente a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de promover la acción de devolución de los impuestos percibidos en virtud de dicha legislación.

En el caso Lewis (STJCE de 13 de diciembre de 1983), el tribunal invoca el principio del efecto directo de los reglamentos comunitarios y de los artículos 28 y 29 del tratado como «fundamento de una demanda que persiga la obtención de la devolución de [...] un tributo ilegalmente recaudado». En parecidos términos, en el caso Barra (STJCE de 2 de febrero de 1988), se afirma que:

El derecho a obtener la devolución de las cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas del derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este tribunal.

Por fin, en la STJCE de 19 de noviembre de 1991 (caso Francovich), se apostilla que «en materia de reclamación de lo indebido, corresponde al Estado miembro garantizar el reembolso de estas cantidades y esta obligación se deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que él mismo ha infringido».

¹⁸ De este modo, quedan incluidos en la fórmula legal que consagra la responsabilidad de reparar los daños causados no solo lo ilegítimo que fuese consecuencia de una actividad culpable de la Administración o de sus agentes, sino también los daños producidos por una actividad perfectamente lícita, lo cual supone la inclusión, dentro de la cobertura patrimonial, de aquellos daños causados involuntariamente, porque el término «servicio público» se emplea en el más amplio sentido de función o actividad pública como sinónimo de todo lo que hace ordinariamente la Administración, comprendiendo, por consiguiente, la actividad de servicio público en sentido estricto o prestacional, así como de policía o limitación.

el Tribunal de Luxemburgo¹⁹. Tal extremo fue constatado por el Consejo de Estado en su Dictamen 275/2015 al anteproyecto de la Ley 39/2015, en unos términos bien elocuentes:

¹⁹ Como muy acertadamente apunta Ibáñez García:

Bastante tiene el ciudadano, en un mundo de leyes desbocadas –como señalara el profesor García de Enterría–, con tratar de cumplir con la legislación vigente, para que tenga que pechar también con la obligación de monitorizar la legislación desde el punto de vista constitucional y del derecho de la UE.

En mi opinión, el principio de fiabilidad del sistema legal, expresión de la seguridad jurídica consagrada por el artículo 9 de la Constitución española, garantiza la confianza legítima del ciudadano, verdadero destinatario de las normas, en el ordenamiento jurídico. No puede perjudicarse la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente.

En virtud de dicho principio, por tanto, no le es exigible al ciudadano una conducta tendente a poner de relieve el incumplimiento por el legislador de la Constitución o de las normas del derecho europeo. Es decir, a quien se limita a aplicar la legislación vigente y se aquieta a ella, no se le impide obtener, en el futuro, el eventual beneficio derivado de la declaración de inconstitucionalidad de una norma o de la declaración de incompatibilidad de dicha norma con el derecho de la Unión Europea.

En el ámbito de la reclamación de responsabilidad patrimonial por actos del Estado-legislador, dicho principio supone que no se rompe la relación de causalidad por el hecho de que el reclamante no agote los recursos administrativos o judiciales frente a los actos administrativos.

Normalmente, la acción de responsabilidad patrimonial se ejercita una vez es conocida por los perjudicados la infracción del derecho de la Unión Europea por el derecho interno, es decir, cuando se publica la sentencia del Tribunal de Justicia que constata el incumplimiento.

¿Sería razonable que se exigiera que el Estado miembro tuviera que suspender la aplicación de una ley por la mera incoación de un procedimiento de infracción o por la presentación de una cuestión prejudicial? ¿Por qué entonces se establece la carga para el ciudadano de cuestionar la Ley vigente para ser beneficiario de un futuro resarcimiento? (2021, pp. 7-8)

Vid. Lesmes Serrano (2017), para quien resultaría excesivo obligar al particular al agotamiento de las vías administrativa y jurisdiccional, con expresa alegación de la infracción del derecho de la Unión Europea, cuando la declaración del carácter contrario del derecho nacional al derecho de la Unión dependería del previo pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, quizá a través de un proceso por incumplimiento reservado a los Estados y a la Comisión, o bien con ocasión de una cuestión prejudicial que, además de no tener por objeto el enjuiciamiento del derecho nacional, su planteamiento correspondería en exclusiva al órgano jurisdiccional. Como antecedentes a este planteamiento pueden citarse también, entre otras, las SSTs de 13 de junio (rec. núm. 567/1998) y 17 de julio de 2000 (rec. núm. 736/1997), en las que el Alto Tribunal entendió que no podía considerarse como una carga exigible al particular, con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley, la de recurrir un acto de aplicación de la norma declarada inconstitucional, pues dicha obligación resultaría inasumible y conduciría a la consecuencia absurda de «sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable». Por tanto, la jurisprudencia acogía la posibilidad de que, si los perjudicados de una ley declarada inconstitucional no hubiesen recurrido jurisdiccionalmente sus actos de aplicación, pudieran luego, una vez declarada dicha inconstitucionalidad, instar la revisión del acto nulo de pleno derecho en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma que le daba cobertura. Otra cosa es que la propia jurisprudencia constitucional aplique la llamada doctrina prospectiva o limitativa de sus efectos, algo a lo que, desgraciadamente, nos tiene muy acostumbrados el Tribunal Constitucional (TC) español.

Al margen de lo anterior, la lectura del precepto revela que el requisito que en todo caso se exige es que quien solicite la indemnización «haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad o infracción del derecho de la Unión Europea». Es necesario, por tanto, que quien invoque un perjuicio derivado de la aplicación de una norma haya reaccionado contra el acto de aplicación de dicha norma mediante la interposición de los correspondientes recursos; en todo caso, se exige que haya interpuesto recurso contencioso-administrativo y que este haya sido desestimado, pues solo así cobra sentido la referencia a una sentencia desestimatoria contenida en este apartado.

A este respecto, cabe recordar la posición mantenida por el Tribunal Supremo en los casos en que la responsabilidad se imputa a normas con rango de ley declaradas inconstitucionales, supuestos en los que ha considerado que no puede imponerse a los perjudicados por los actos de aplicación de tales normas la carga de impugnarlos y de agotar todas las instancias. Y ello porque «la ley goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo», sin que pueda por ello trasladarse a los particulares la carga de «recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que es inconstitucional» (STS de 13 de junio de 2000). En definitiva, cuando la responsabilidad se impute a actos dictados en aplicación de normas con rango legal declaradas inconstitucionales, el Tribunal Supremo ha entendido que no puede negarse tal responsabilidad invocando únicamente la falta de despliegue por parte de los perjudicados de la correspondiente actividad impugnatoria.

Esta doctrina contrasta con la que el propio Tribunal Supremo ha mantenido en relación con los supuestos en que la responsabilidad se fundamenta en la declaración

Sirva de elocuente y lacerante ejemplo la STC 182/2021 sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, donde incluso se vulnera el artículo 38 de la Ley orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) para anudar sus efectos a la publicación de la nota de prensa de la sentencia, en lugar de hacerlo, tal y como quiere dicho precepto, a su publicación en el BOE. La STS de 14 de julio de 2010 (rec. núm. 21/2008) también apuntaba en su fundamento jurídico 3.º lo innecesario de recurrir y solicitar la rectificación de la autoliquidación:

Es cierto que la recurrente no impugnó jurisdiccionalmente la autoliquidación del IVA, mas sí reaccionó cuando tuvo conocimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia. Con anterioridad se limitó a aceptar la aplicación de la legalidad española vigente sin que le fuere exigible una conducta tendente a poner de relieve el incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones establecidas en la directiva. Podía haber interesado la impugnación jurisdiccional de la resolución administrativa denegando la devolución de los ingresos indebidos pretendida mas optó por iniciar otra vía al amparo de la responsabilidad administrativa por actos del legislador que es la que finalmente ha llegado ante los tribunales. [...] No era exigible a la recurrente, tal cual pretende el abogado del Estado, que hubiere impugnado la autoliquidación del IVA en el momento de su realización ya que aquella se llevó a cabo conforme a la legalidad interna entonces vigente sin que ese aquietamiento de la recurrente tenga que impedir obtener el eventual beneficio derivado de la condena por incumplimiento al Reino de España declarada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades.

de una infracción del derecho de la Unión Europea, en los que el aquietamiento del particular en relación con los actos aplicativos de una norma declarada posteriormente contraria al derecho europeo le impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial «por rotura del nexo causal, ya que pudo, a través del ejercicio de las oportunas acciones, invocar directamente la aplicación del derecho comunitario frente a la norma nacional» (Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005). Sobre esta divergencia en el tratamiento de unos y otros supuestos se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) con motivo de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante Auto de 1 de febrero de 2008, que fue resuelta por Sentencia de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL, y Administración del Estado). En ella, el tribunal recuerda que corresponde a cada Estado miembro resolver las reclamaciones que se planteen con arreglo a sus normas internas, siempre y cuando los requisitos exigidos a una reclamación fundada en el derecho de la Unión Europea no sean menos favorables que los aplicables a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) y que tales requisitos no se articulen de tal manera que, en la práctica, devenga imposible o muy difícil obtener la indemnización (principio de efectividad). En consecuencia, el tribunal consideró que es contraria al derecho de la Unión Europea la regla de un Estado miembro «en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley» cuando tal regla no sea «de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

Este inequívoco pronunciamiento obligó al Tribunal Supremo a rectificar la doctrina según la cual la ausencia de impugnación administrativa y judicial del acto aplicativo de la norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea rompe el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria. En particular, es la Sentencia de 17 de septiembre de 2010 la que, haciéndose eco del criterio establecido por el TJUE, reconoció que «la doctrina de este Tribunal Supremo [...] sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución debe aplicarse, por el principio de equivalencia, a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del derecho comunitario. Ello obliga, por el principio de vinculación a que antes nos hemos referido, a rectificar la doctrina sentada en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que entendieron que la no impugnación, administrativa y judicial, del acto aplicativo de la norma contraria al derecho comunitario rompía el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial, ruptura que, como ya se expresó, no se admite en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales, en los que no es preciso el agotamiento

de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad». En consecuencia, el Tribunal Supremo entendió que la falta de impugnación de los actos lesivos «no constituye obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial».

Sentado lo anterior, no ofrece dudas que la solución adoptada por el anteproyecto se aparta del criterio jurisprudencial que instaura la mencionada STS, al imponer en todo caso como requisito la obtención de una sentencia firme desestimatoria del recurso interpuesto contra la actuación administrativa lesiva, lo que equivale a exigir el agotamiento de todas las vías de impugnación existentes.

El propio Consejo de Estado, en ese mismo dictamen, enfatizaba también lo sorprendente de ese proyecto legislativo en lo atinente al plazo de reclamación de esa solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador:

Artículos 92 y 94. Especialidades en el inicio de oficio de los procedimientos de responsabilidad patrimonial. Solicitudes de iniciación de los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

Estos preceptos introducen una importante novedad respecto al régimen de la responsabilidad patrimonial, al transformar el tradicional plazo de prescripción de un año para el ejercicio de la acción de responsabilidad en un plazo de caducidad. Debe llamarse la atención acerca de la circunstancia de que se trata de una modificación que se ha introducido en la última versión del anteproyecto, de la que no se ha dado cuenta en la memoria del análisis de impacto normativo.

Lo cierto es que no se aprecia justificación alguna que motive este cambio de naturaleza del plazo previsto para ejercer la acción de responsabilidad. Todo lo contrario: debe recordarse que el Código Civil prevé en su artículo 1.968 el plazo de un año de prescripción para el ejercicio de la acción de responsabilidad extracontractual, que es precisamente la naturaleza de la acción de que se trata. De hecho y dado que el artículo 40.3 *in fine* de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado inducía a confusión sobre este particular al utilizar la expresión «caducará», la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha debido pronunciarse sobre esta cuestión en numerosas ocasiones. Así la Sentencia de 2 de octubre de 2001 declara lo siguiente:

«La doctrina jurisprudencial sobre este tema aparece bien resumida en la STS de 2 Nov. 1994, en cuyo fundamento de derecho tercero puede leerse lo que sigue: "Pese a la expresión literal del art. 40.3, *in fine*, de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado, según el cual 'el derecho a reclamar caducará al año del hecho que motiva la indemnización', es criterio jurisprudencial (Sentencia de 11 Abr. 1987, por todas) que en razón al principio *pro actione*, dicho plazo ha de entenderse de prescripción, como establece el art. 122 de la Ley de expropiación forzosa, y, consiguientemente, susceptible de interrupción, lo que determina que el referido plazo no debe ser computado necesariamente desde la fecha en que se

produjo el evento dañoso, dado que la existencia de otras actuaciones encaminadas a restablecer la situación alterada por tal evento interrumpe el plazo, que habrá de iniciarse cuando la finalización de las mismas permita ejercitar el derecho con pleno conocimiento de los elementos que lo definen y cuya concurrencia resulte exigible para su eficacia, por ello la jurisprudencia (Sentencia de 25 Oct. 1989, entre otras) ha calificado reiteradamente como 'prescriptivo' el plazo regulado en el art. 40 de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado para exigir responsabilidad del Estado y no de caducidad, con los efectos interruptivos propios de aquel instituto, criterio jurisprudencial que ha tenido su plasmación legal en la Ley 30/92, de 26 Nov. sobre el régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común que en su art. 142.5 establece que en todo caso el derecho a reclamar 'prescribe al año de producido el hecho o el acto'».

El cambio propuesto no es baladí ni constituye una mera cuestión semántica. Prescripción y caducidad son instituciones bien distintas. La primera, con carácter general, no se aprecia de oficio y es susceptible de interrupción, mientras que la caducidad sí es apreciable de oficio y no puede interrumpirse. Sustituir el plazo de prescripción por un plazo de caducidad restringiría notablemente, por la diferente naturaleza de cada una de estas instituciones, las condiciones para el ejercicio del derecho previsto en el artículo 106.2 de nuestra Constitución.

A la vista de la falta de motivación y de justificación jurídica del cambio propuesto, el Consejo de Estado considera que debe suprimirse esta modificación.

La teleología o intencionalidad última de la reforma legal patria fue tan evidente que no vale la pena insistir más en ello. Una vez concluido infructuosamente el procedimiento EU Pilot, la Comisión Europea requirió a España, el 15 de junio de 2017, para que presentara sus observaciones sobre las denuncias y quejas formuladas contra los artículos 32 y 34 de la Ley 40/2015 por posible vulneración de los principios de equivalencia y efectividad comunitarios. El 4 de agosto de 2017, nuestro país comunicó a la Comisión las razones por las que consideraba que dichos preceptos no comportaban una vulneración a ninguno de esos dos principios de la Unión. Posteriormente, el 26 de enero de 2018, la Comisión Europea emitió dictamen motivado evidenciando los argumentos por los que, en su opinión, los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015, así como el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015 vulneraban esos principios de efectividad y equivalencia, rechazando con ello las contestaciones esgrimidas por la Abogacía del Estado española²⁰. En posterior escrito, de 26 de marzo de 2018, nuestro

²⁰ Sobre la doble finalidad que cumple ese dictamen motivado, la STJUE de 29 de septiembre de 1998 (caso Comisión/Alemania, asunto C-191/95) subrayó lo siguiente:

44. En lo que atañe a la emisión de un dictamen motivado, debe señalarse que se trata de un procedimiento previo (Sentencia de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo, asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. p. 1413, apartado 15), que no produce ningún efecto jurídico vinculante frente al destinatario del dictamen motivado. Este último únicamente constituye una

país se opuso al dictamen motivado de la Comisión, reiterando las razones por las que consideraba respetados los principios de equivalencia y efectividad, pero no debió estar plenamente convencido de ello, pues, mediante escrito de 20 de noviembre de 2018, indicó, no obstante, que había reconsiderado su posición y pretendía remitir sin demora un proyecto legislativo dirigido a paliar o atemperar las acervas críticas de la Comisión Europea y acomodar así el derecho interno a las exigencias de la normativa de la UE. Dicho proyecto fue remitido apenas un mes después, el 21 de diciembre de 2018. El 15 de mayo de 2019, la Comisión firmó y remitió un documento a España por el que le señalaba que, si bien dicho proyecto legislativo podía eventualmente satisfacer o cumplir con las exigencias del principio de equivalencia (paridad de trato en el tratamiento de las ilegalidades internas y de la UE por parte del Estado miembro), seguía vulnerando abiertamente el principio de efectividad. Tras una disculpa formal de nuestro país por la que aducía la imposibilidad de avanzar en nuevas propuestas legislativas –atendida la situación de un Gobierno a la sazón en funciones²¹–, ya nunca más intentó resolver la cuestión, fiándolo todo a lo que en su momento pudiera considerar el TJUE.

La Comisión Europea, en su demanda de 24 de junio de 2020, insistió en el objeto de su denuncia contra España, que no era otro que la deficiente regulación de la responsabilidad del Estado legislador tanto en su vertiente directa (daño sufrido como resultado directo

fase administrativa previa de un procedimiento que, en su caso, puede desembocar en la interposición de un recurso ante el Tribunal de Justicia (Sentencia de 10 de diciembre de 1969, Comisión/Francia, asuntos acumulados 6/69 y 11/69, Rec. p. 523, apartado 36). La finalidad de dicho procedimiento administrativo previo es permitir al Estado miembro cumplir voluntariamente las exigencias del tratado o, en su caso, darle la oportunidad de justificar su posición (Sentencias de 23 de octubre de 1997, Comisión/Países Bajos, C-157/94, Rec. p. I-5699, apartado 60; Comisión/Italia, C-158/94, Rec. p. I-5789, apartado 56, y Comisión/Francia, C-159/94, Rec. p. I-5815, apartado 103).

45. En el caso de que este esfuerzo de solución extrajudicial no se vea coronado por el éxito, la función del dictamen motivado es definir el objeto del litigio. Por el contrario, la Comisión no tiene la facultad de determinar de manera definitiva, mediante dictámenes motivados formulados en virtud del artículo 169, los derechos y las obligaciones de un Estado miembro, o de darle garantías sobre la compatibilidad con el derecho comunitario de un comportamiento determinado. Según el sistema de los artículos 169 a 171 del tratado, la determinación de los derechos y de las obligaciones de los Estados miembros, así como el enjuiciamiento de su comportamiento solo pueden resultar de una sentencia del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la Sentencia *Essevi y Salengo*, antes citada, apartados 15 y 16).

46. Por consiguiente, el dictamen motivado solo produce efectos jurídicos en relación con la interposición del recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia (Sentencia *Essevi y Salengo*, antes citada, apartado 18), mientras que, por lo demás, si el Estado no se atiene a ese dictamen en el plazo señalado, la Comisión está facultada, pero no obligada, a someter el asunto al Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la Sentencia de 14 de febrero de 1989, *Star Fruit/Comisión*, 247/87, Rec. p. 291, apartado 12).

²¹ Excusa tan banal como inconsistente.

de una acción u omisión del legislador mediando actuación administrativa) como indirecta (perjuicio resultante de esa misma acción u omisión legislativa, pero sin mediar acto administrativo aplicativo alguno), solicitando del Tribunal de Luxemburgo la declaración de incumplimiento por parte de nuestro país de las obligaciones derivadas de los principios de efectividad y equivalencia contenidas en los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015, así como del artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015²².

3. La posición del abogado general. Un alegato demoledor contra la normativa española sobre responsabilidad del Estado legislador con ocasión de la vulneración del derecho de la Unión Europea. La flagrante transgresión del principio de efectividad y la segura condena del TJUE al Reino de España

El abogado general, Sr. Maciej Szpunar, en su reciente escrito de conclusiones de 20 de enero de 2022 (asunto C-278/20), contrastó las posiciones de la Comisión Europea y el Reino de España decantándose abiertamente por las consideraciones y razonamientos jurídicos vertidos por aquella, considerando que la vigente normativa española quebranta frontal y abiertamente el principio de efectividad comunitario²³.

Los servicios jurídicos españoles defendieron la desestimación de la demanda interpuesta por la Comisión, puesto que, en su opinión, se había realizado un análisis apresurado, parcial e incompleto de la normativa interna española, despreciando la totalidad del régimen nacional de responsabilidad de los poderes públicos como consecuencia de la infracción del derecho de la UE, así como el amplio margen que esta normativa reconoce al Estado miembro para organizar su régimen de responsabilidad interno (en el que incluían todas las vías revisoras, ordinarias y extraordinarias, tales como el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, el de extensión de efectos de sentencias en materia tributaria, los distintos procedimientos especiales de revisión, etc.).

²² Demanda de la Comisión Europea de 24 de junio de 2020:

Que se declare que, al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley 40/2015 y el artículo 67, apartado 1, tercer párrafo, de la Ley 39/2015, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los principios de efectividad y de equivalencia como límites a la autonomía de que gozan los Estados miembros cuando establecen las condiciones de fondo y de forma que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares en violación del derecho de la Unión.

²³ Hoy en día no ha sido señalada la fecha del fallo del TJUE sobre esta cuestión. Nos aventuramos a señalar que no será más allá de principios del 2023.

Ante tan amplio alegato de la Abogacía del Estado, el abogado general negó rotundamente que todas esas vías aducidas por España resultaran idóneas para exigir la responsabilidad del Estado legislador. Así, y en primer lugar, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en materia tributaria simplemente garantizaría el restablecimiento de una situación previa en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria hubiese recaudado un importe superior al debido, pero ello no permitiría en absoluto asegurar la responsabilidad del Estado legislador ni la indemnización de los daños causados, por lo que este procedimiento no podría invocarse en ningún caso como vía de recurso ordinario que permitiese la indemnización de los daños causados por las infracciones al derecho de la UE por parte de Estado español.

Tampoco serviría (en contra de lo alegado por la Abogacía del Estado) el procedimiento de extensión de efectos de sentencias en materia tributaria (art. 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa –LJCA–), toda vez que tal vía de recurso no puede considerarse precisamente «ordinaria», capaz de garantizar la efectividad del régimen de responsabilidad del Estado legislador, al entrar solo en juego en aquellos casos en los que ya se hubiese declarado previamente la propia responsabilidad del Estado miembro, razón por la cual no resultaría un instrumento idóneo para solicitarla como cauce específico general. A idéntica conclusión habría de llegarse respecto de los procedimientos de revisión de oficio de los actos administrativos, toda vez que estos (revocación, por ejemplo) dependerían en buena medida de la voluntad de los propios funcionarios²⁴, y tampoco permitirían indemnizar los daños causados directamente por la ley,

²⁴ Sorprende la fungibilidad argumentativa que puede llegar a articular la Abogacía del Estado. Así, por ejemplo, en la reciente STS de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 126/2019), donde el Alto Tribunal defiende *obiter dictum* que la decisión final de revocar o no sea objeto en todo caso de motivación y control judicial, se recogen las alegaciones del abogado del Estado en dicha casación, diametralmente opuestas a lo defendido precisamente ante el TJUE. El TS resume así la postura del representante de la Administración del Estado:

Manifiesta que la cuestión que suscita el presente recurso está vinculada a la satisfacción del derecho de los obligados tributarios a obtener una reparación por los daños derivados de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes que dan cobertura al acto de aplicación de los tributos. El medio establecido por el legislador para obtener esa reparación no es otro que la reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador actualmente regulado en los arts. 32 y siguientes de la LRJSP. Los interesados, cuando no reúnen los requisitos para reclamar por responsabilidad patrimonial, tienen derecho a instar o promover otros procedimientos distintos, ya sea la nulidad de pleno derecho o, como en este caso, la revocación del art. 219 LGT, procedimientos que se articulan y atienden a la finalidad de devolver ingresos indebidos en el marco de la actuación ordinaria de la Administración. Pues bien, a juicio del Sr. abogado del Estado, el principio de seguridad jurídica se ve seriamente cuestionado cuando, al margen del procedimiento legalmente previsto, se fuerzan otras instituciones para satisfacer un incondicionado derecho a la reparación del daño. Así ocurre cuando se desconoce la naturaleza de la revocación que de ser un medio a disposición de la Administración para dejar sin efecto un acto por razones de oportunidad se acaba convirtiendo en un medio sustitutivo de los recursos ordinarios frente al

es decir, en todos aquellos casos donde no existiese un acto administrativo previo²⁵. En la misma situación se hallarían los recursos contra actos de aplicación de la normativa infractora del derecho de la UE, pues, aun cuando a su través se permitiera revertir el daño, e incluso obtener una indemnización, esta lo sería siempre por la responsabilidad de la autoridad administrativa en su condición de autora del acto, y nunca como supuesto específico de responsabilidad del Estado legislador. *Mutatis mutandis*, lo mismo cabría señalar de la vía contencioso-administrativa, pues el daño que se persigue proteger por medio de este recurso judicial no lo es causado directamente por la ley, sino indirectamente a través de un acto administrativo de aplicación, por lo que tampoco constituiría una vía ordinaria que permitiese exigir la propia responsabilidad del Estado legislador.

En las acertadas palabras del abogado general, la Comisión Europea habría interpretado correctamente la normativa española, pues:

Las vías de recurso denominadas «ordinarias» que invoca el Reino de España no tienen por objeto indemnizar los daños causados por el Estado legislador por una infracción del derecho de la Unión, sino únicamente permitir que se indemnicen los daños causados como consecuencia de actos adoptados por la Administración sobre la base de una ley incompatible con el derecho de la Unión. Por consiguiente, no puede reprocharse a la Comisión haber realizado un análisis parcial del régimen español de responsabilidad del Estado legislador al centrarse únicamente

acto administrativo. Por todo ello, considera que la sentencia recurrida es contraria al art. 219.3 LGT y, en consecuencia, debe ser casada y anulada, dictándose sentencia por la que se confirme la resolución del ayuntamiento. Y en orden a establecer una doctrina, esta parte propugna como correcta la siguiente: la interpretación conjunta de los arts. 219 LGT y 38 y 40 LOTC, incluso si se admitiera que la sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de la norma fiscal produce efectos *ex tunc*, no faculta al órgano jurisdiccional para declarar la procedencia de dicha revocación cuando la Administración, en uso de su potestad discrecional, había decidido no iniciar el procedimiento de revocación.

Dicho de otra manera, la Abogacía del Estado defendía en esta casación la singularidad de los diferentes institutos existentes y su especificidad más ortodoxa, mientras que en el caso del recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra España argumentaba todo lo contrario, sosteniendo que todos ellos resultaban instrumentos perfectamente idóneos e intercambiables para satisfacer las pretensiones de los ciudadanos y con absoluto respeto a la normativa de la UE.

²⁵ El propio abogado general apostilla a este respecto lo siguiente:

El Reino de España aduce en varias ocasiones que un acto del legislador difícilmente puede causar un daño a falta de actos administrativos que lo apliquen, de manera que el recurso contra el acto administrativo podría bastar para permitir a los particulares obtener la indemnización de los daños que han sufrido a consecuencia de una ley incompatible con el derecho de la Unión. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia atestigua lo contrario y las sentencias primigenias relativas a la responsabilidad del Estado por infracción del derecho de la Unión se refieren precisamente a la falta de transposición o a la transposición incorrecta de directivas por parte del legislador que han causado daños a los particulares.

en el artículo 32, apartados 3 a 6, de la Ley 40/2015, que son las únicas disposiciones pertinentes a este respecto.

[...]

Por ende, tampoco cabe reprochar a la Comisión haber realizado un análisis descontextualizado del régimen español de responsabilidad del Estado legislador en caso de infracción del derecho de la Unión.

Por lo mismo, tampoco bastaría con la invocación de alguna sentencia aislada del TS que, en opinión de la Abogacía del Estado española, permitiría exigir la responsabilidad del Estado legislador en caso de infracción del derecho de la UE, pues ese pronunciamiento judicial, en opinión del abogado general, se apartaría del tenor literal de la disposición interpretada, permitiendo otra suerte de exégesis, lo que evidenciaría por sí mismo el carácter ambiguo de la regulación nacional española, incapaz, por lo tanto, de garantizar una aplicación compatible con el derecho de la UE²⁶.

La conclusión del abogado general es que le asistía plenamente la razón a la Comisión Europea en su denuncia contra la normativa interna española por vulneración del principio de efectividad al supeditarse la indemnización de los daños causados a tres requisitos:

- a) Que el TJUE declare la incompatibilidad del acto legislativo con el derecho de la UE.
- b) Que el particular perjudicado haya obtenido en cualquier instancia, con anterioridad a ejercitar la acción de responsabilidad, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño.
- c) Que el ciudadano haya invocado la infracción del derecho de la UE en el seno de ese recurso previo.

²⁶ Conclusiones de abogado general:

En apoyo de su alegación, el Reino de España invoca una única sentencia del Tribunal Supremo, a pesar de que dicha sentencia supuestamente propugna una interpretación que difiere de la letra de la ley y que va más allá de lo que permite la redacción del artículo 32, apartado 3, de la Ley 40/2015. Además, el propio Estado miembro destaca que, aunque el recurso se admitió, fue posteriormente desestimado al no cumplirse los requisitos previstos en dicha disposición.

Por consiguiente, considero que un ejemplo aislado de ese tipo es insuficiente para demostrar que el artículo 32, apartado 3, de la Ley 40/2015 permite exigir la responsabilidad del Estado legislador en caso de infracción del derecho de la Unión, cuando no se cumplen los requisitos que establece dicha disposición.

En cualquier caso, aun suponiendo que la sentencia invocada por el Reino de España pudiera interpretarse en el sentido de que permite exigir la responsabilidad del legislador sobre la base del artículo 32, apartado 3, de la Ley 40/2015, en contra de los requisitos establecidos en dicha disposición, es preciso señalar que, en tal caso, la legislación nacional no sería suficientemente clara para permitir una aplicación compatible con el derecho de la Unión.

Además de esos tres requisitos, el abogado general evidenció también la concurrencia de dos exigencias incompatibles con el principio de efectividad:

- a) El plazo de prescripción de la acción de responsabilidad contenido en el artículo 67.1 de la Ley 39/2015.
- b) La limitación de los daños indemnizables a los producidos en el lustro anterior a la fecha de la declaración de incompatibilidad de la normativa interna con el derecho de la UE²⁷.

Sobre el primero de los requisitos previstos por el artículo 32.5 de la Ley 40/2015 –relativo a la necesaria existencia previa de una STJUE publicada en el diario oficial que declarase el acto legislativo nacional incompatible con el derecho de la UE–, la Comisión Europea afirmó que tal condicionante transgredía abiertamente las libertades consagradas en el TFUE, con absoluta independencia, además, de que dicha sentencia se dictase en el marco de un recurso por incumplimiento²⁸. Este planteamiento es asumido íntegramente por el abogado general, pues de la propia jurisprudencia del TJUE se infiere claramente que no puede superarse la reparación de un daño causado por infracción al derecho de la UE a la exigencia de que se haya declarado previamente ese incumplimiento del Estado miembro transgresor ni al requisito de que una STJUE con carácter prejudicial constatare o declare la existencia de dicha vulneración²⁹. Esto último resulta de todo punto lógico, pues de otra forma no podrían

²⁷ Artículo 34.1 de la Ley 40/2015.

²⁸ Tal extremo es plenamente coherente con el planteamiento tradicional del TJUE, que, desde principios de la década de los ochenta del siglo pasado, ya venía insistiendo en que las sentencias dictadas por incumplimiento del respectivo Estado:

tienen por objeto, en primer término, definir los deberes de los Estados miembros en caso de incumplimiento de sus obligaciones. Los derechos en favor de los particulares derivan de las disposiciones mismas del derecho comunitario que tengan un efecto directo en el ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros (*vid.* STJUE de 14 de diciembre de 1982, en el caso *Waterkeyn*, asuntos C-314 a C-316/81 y 83/82, apdos. 14 y 15).

Lo relevante, por lo tanto, es el propio derecho de la UE y no los pronunciamientos del TJUE donde pueda reconocerse este, razón por la cual debe estarse a aquel y no tanto a estos y su fecha.

²⁹ *Vid.* SSTJUE de 24 de marzo de 2009 (caso *Danske Slagterier*, asunto C-445/06) y 26 de enero de 2010 (caso *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, asunto C-118/08). Con anterioridad ya se habían pronunciado en el mismo sentido las SSTJUE de 19 de noviembre de 1991 (caso *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, asuntos C-46/93 y C-48/93, apdos. 94 a 96) y 8 de octubre de 1996 (caso *Dillenkofer y otros*, asuntos C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a C-190/94, apdo. 20). La STJUE de 24 de marzo de 2009 (caso *Danske Slagterier*, asunto C-445/06) afirma a este respecto lo siguiente en sus apartados 38 y 39:

38. En efecto, la declaración de incumplimiento es un elemento determinante, pero no indispensable para comprobar que se cumple el requisito de que la violación del derecho comunitario esté suficientemente caracterizada. Además, los derechos a favor de los particulares no pueden depender de la apreciación por parte de la Comisión de la oportunidad de actuar, con arreglo al artículo 226 CE, en contra de un Estado miembro, ni de que el Tribunal de Justicia dicte una

ejercitarse plenamente los derechos y libertades recogidos en el TFUE. El TJUE ya había afirmado con toda rotundidad que el incumplimiento del derecho de la UE no era necesario que

eventual sentencia en la que se declare el incumplimiento (véase la Sentencia *Brasserie du Pêcheur* y *Factortame*, antes citada, apartados 93 y 95).

39. Por tanto, un particular puede presentar una demanda de indemnización conforme a los procedimientos previstos a tal efecto por el derecho nacional sin tener que esperar a que se dicte una sentencia que declare la infracción del derecho comunitario por parte del Estado miembro. Por consiguiente, el hecho de que la interposición de un recurso por incumplimiento no produzca el efecto de interrumpir o de suspender el plazo de prescripción no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio por el justiciable de los derechos que le confiere el derecho comunitario.

El TJUE ha venido advirtiendo de forma reiterada que es competencia exclusiva suya limitar excepcional y eventualmente los efectos en el tiempo de sus fallos y examinar previamente en cada caso si concurren los requisitos que exige su jurisprudencia para ello. Así, por ejemplo, su Sentencia de 27 de febrero de 2014 (caso *Transportes Jordi Besora*, asunto C-82/12). De la misma manera, en la Sentencia de 6 de marzo de 2007 (caso *Wienand Meilicke*, asunto C-292/04), que refiere como «principio» el de que «una limitación solo puede admitirse en la misma sentencia». Nótese que la no limitación de los efectos de la sentencia por el propio Tribunal de Luxemburgo produce como efecto natural que los efectos de la misma sean *ex tunc*, pero con la reforma legal operada por la Ley 40/2015 sería la propia ley nacional interna la que, actuando *ultra vires*, provocaría una limitación *ipso iure* de los efectos de la jurisprudencia comunitaria –a partir de su publicación, *ex nunc*–, con lo que se estaría vulnerando el designio o propósito del tribunal sentenciador, que no sería otro que la no limitación de los efectos de sus pronunciamientos. Dicho de otra manera, a través de las previsiones legales generales administrativas españolas, se estarían modulando los efectos temporales de la jurisprudencia comunitaria, a pesar de que no fuese ese precisamente el fin perseguido por esta. Sobre este particular ya había advertido la propia Comisión Europea, si bien referido no a la legislación nacional interna, sino a las decisiones que sobre el particular pudieran adoptar los tribunales de cada país miembro, pero que, *mutatis mutandis*, exige llegar a la misma solución en el caso del legislador. A este respecto, es bien elocuente la STJUE de 21 de diciembre de 2016 (caso *Gutiérrez Naranjo*, asuntos C-154/15, C-307/15 y C-308/15) cuando afirma lo siguiente:

73. De lo anterior se deduce que una jurisprudencia nacional –como la plasmada en la sentencia de 9 de mayo de 2013– relativa a la limitación en el tiempo de los efectos jurídicos derivados de la declaración del carácter abusivo de una cláusula contractual, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13, solo permite garantizar una protección limitada a los consumidores que hayan celebrado un contrato de préstamo hipotecario que contenga una cláusula suelo con anterioridad a la fecha del pronunciamiento de la resolución judicial mediante la que se declaró dicho carácter abusivo. Así pues, tal protección resulta incompleta e insuficiente y no constituye un medio adecuado y eficaz para que cese el uso de dicha cláusula, en contra de lo que establece el artículo 7, apartado 1, de la citada directiva (véase, en este sentido, la Sentencia de 14 de marzo de 2013, *Aziz*, C415/11, EU:C:2013:164, apartado 60).

74. En tales circunstancias, dado que para resolver los litigios principales los órganos jurisdiccionales remitentes están vinculados por la interpretación del derecho de la Unión que lleva a cabo el Tribunal de Justicia, dichos órganos jurisdiccionales deberán abstenerse de aplicar, en el ejercicio de su propia autoridad, la limitación de los efectos en el tiempo que el Tribunal Supremo acordó en la Sentencia de 9 de mayo de 2013, puesto que tal limitación no resulta compatible con el derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las Sentencias de 5 de octubre de 2010, *Elchinov*, C173/09, EU:C:2010:581, apartados 29 a 32; de 19 de abril de 2016, *DI*, C441/14, EU:C:2016:278,

fuese corroborado por una previa sentencia al amparo del artículo 258 del TFUE, sino que podía deducirse también de una sentencia prejudicial interpretativa o de una línea jurisprudencial difusa, pero, sobre todo, porque los jueces nacionales pueden –por sí solos y por sí mismos– considerar la existencia del incumplimiento aunque no hubiese existido pronunciamiento previo alguno del TJUE referido a la norma causante del daño declarado (otra cosa es que habitualmente no lo hagan o, por mejor decir, no se atrevan a hacerlo)³⁰. En opinión del propio abogado general:

El primer requisito del artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015, en relación con el artículo 67, apartado 1, de la Ley 39/2015, no rebatido por el Reino de España, que

apartados 33 y 34; de 5 de julio de 2016, *Ognyanov*, C614/14, EU:C:2016:514, apartado 36, y de 8 de noviembre de 2016, *Ognyanov*, C554/14, EU:C:2016:835, apartados 67 a 70).

[...]

75. De todas las consideraciones anteriores resulta que el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13 debe interpretarse en el sentido de que se opondría a una jurisprudencia nacional que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de dicha directiva, de una cláusula contenida en un contrato celebrado con un consumidor por un profesional, circunscribiendo tales efectos restitutorios exclusivamente a las cantidades pagadas indebidamente en aplicación de tal cláusula con posterioridad al pronunciamiento de la resolución judicial mediante la que se declaró el carácter abusivo de la cláusula en cuestión.

³⁰ La STJUE de 19 de noviembre de 1991 (caso *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, asuntos C-46/93 y C-48/93, apdo. 57) y, con posterioridad, la de 24 de marzo de 2009 (caso *Danske Slagterier*, asunto C-445/06, apdos. 37 a 39) reiteraron que no se podía supeditar la reparación del daño a la exigencia de que el Tribunal de Justicia hubiese declarado previamente la existencia de un incumplimiento del derecho de la UE imputable al Estado, afirmando que la declaración de incumplimiento podría ser un elemento determinante, pero no indispensable para comprobar que se cumpliera el requisito de que la violación del derecho de la Unión estuviese suficientemente caracterizada. Por ello, los derechos a favor de los particulares no podían depender de la apreciación por parte de la Comisión de la oportunidad de actuar en contra de un Estado miembro ni de que el Tribunal de Justicia dictase una eventual sentencia en la que se declarase el incumplimiento. Por lo tanto, y de conformidad con ambas SSTJUE, cualquier particular podría presentar una demanda de indemnización conforme a los procedimientos previstos a tal efecto por el derecho nacional sin tener que esperar a que se dictase una sentencia que declarase la infracción del derecho comunitario por parte del Estado miembro. Y congruente con ello sería el hecho de que la interposición de un recurso por incumplimiento no produjese el efecto de interrumpir o de suspender el plazo de prescripción ni haría imposible o excesivamente difícil el ejercicio por el justiciable de los derechos que le confiriere el derecho de la UE. *Vid.* Guichot Reina (2016, p. 96) y Ruiz López (2016, pp. 2.801 y ss.). Como señala Cobreros Mendazona:

El principio de la responsabilidad patrimonial de los Estados por el incumplimiento del derecho de la Unión el Tribunal de Justicia lo ha puesto, desde el principio, al nivel de los principios de aplicación directa y primacía –ninguno de los cuales necesita apoderamiento de cada ordenamiento estatal para su aplicación judicial– y que se va a constituir en la cláusula de cierre de la garantía de los derechos otorgados por el ordenamiento de la Unión, esto es, cuando otros principios aplicativos (el de interpretación conforme y el de primacía, destacadamente) no lo han logrado. (2018, p. 469)

establece como requisito previo para poder exigir la responsabilidad del Estado legislador que exista una declaración de incompatibilidad de un acto legislativo con el derecho de la Unión publicada en el Diario Oficial, es manifiestamente contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y puede hacer en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización de un daño causado por el Estado legislador³¹.

En torno a esta cuestión, las alegaciones de la Abogacía del Estado española se habían centrado en señalar que únicamente una STJUE con efectos *erga omnes* podía dar lugar a la pretendida responsabilidad del Estado legislador, pues de otra forma se resentiría la seguridad jurídica, lesionándose la fuerza de cosa juzgada con ocasión de la desestimación de recursos anteriormente interpuestos contra el acto controvertido. Tales argumentos fueron rechazados de plano por el abogado general, pues la responsabilidad del Estado legislador no tiene por objeto permitir la revisión de una previa decisión judicial firme, sino paliar las deficiencias que abocaron al particular a sufrir unas consecuencias contrarias a las libertades y derechos de la UE³².

³¹ Lesmes Serrano (2017) señalaba a este respecto lo siguiente:

La Ley 40/2015 parece considerar que la disposición legal deviene contraria al derecho de la Unión Europea, no porque lo sea por sí misma, sino por la circunstancia de que el Tribunal de Justicia así lo declara y, en consecuencia, entiende que dicho carácter cabe predicarse exclusivamente desde el momento en que se publica la Sentencia de Luxemburgo, lo que puede implicar reconocer efectos jurídicos válidos a esa ley, a pesar de que pueda resultar contraria al derecho de la Unión desde el principio. Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido que la interpretación que se da a una norma de derecho de la Unión aclara y especifica cuando es necesario el significado y alcance de dicha norma, tal y como esta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor, de modo que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma. Solo con carácter excepcional, como manifiesta, entre otras, la Sentencia de 16 de julio de 1992, asunto Legros y otros, C-163/90, puede el Tribunal de Justicia limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe.

³² Afirma el abogado general:

No considero pertinente el argumento del Reino de España relativo a la necesidad de salvaguardar la fuerza de cosa juzgada. Por una parte, nada de lo dispuesto en el artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015 apunta a que su ámbito de aplicación se refiera a la responsabilidad del Estado legislador soslayando la fuerza de cosa juzgada. Por otra parte, desde mi punto de vista, la interposición de un recurso para exigir la responsabilidad del Estado legislador, después de la desestimación de un recurso contra el acto lesivo, no vulnera en modo alguno la fuerza de cosa juzgada de la sentencia dictada en el marco de dicho recurso.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento relativo al acto lesivo y que dio lugar a la resolución que ha adquirido fuerza de cosa juzgada. Exigir la responsabilidad del Estado legislador no tiene por objeto permitir la revisión de una decisión judicial firme y poner en entredicho las relaciones jurídicas que establece,

En lo relativo al segundo requisito exigido por el artículo 32.5 de la Ley 40/2015, es decir, la existencia de una sentencia firme desestimatoria de un recurso previamente interpuesto por el ciudadano perjudicado contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, la Comisión Europea ya se había pronunciado en contra de dicha necesidad, considerándola contraria al principio de efectividad, en la medida en que no se preveía ninguna excepción para aquellos casos en los que el ejercicio de una vía de recurso previa pudiese plantear dificultades excesivas, especialmente en todos aquellos supuestos en los que el daño irrogado proviniese directamente de la ley y no de un acto administrativo de aplicación concreto.

En realidad, y en la práctica, este constituye el verdadero meollo de la cuestión y lo que hace legalmente muy dificultoso reclamar cualquier cantidad indemnizatoria por responsabilidad con ocasión de la infracción legal cometida por nuestro país³³. Ciertamente es que la Ley 40/2015 no exige agotar todos y cada uno de los recursos judiciales (tampoco es que hiciese mucha falta, atendida la evidente inexistencia de doble jurisdicción en nuestro sistema patrio contencioso-administrativo tributario³⁴), pero resulta fatigoso igualmente, pues no puede olvidarse que para impetrar el amparo judicial hay que agotar inexorablemente antes la vía económico-administrativa (lo que puede comportar tres instancias previas representadas por el recurso de reposición, reclamación ante el TEAR y posterior al TEAC)³⁵.

sino paliar las deficiencias que han llevado a que no se haya garantizado la protección de los derechos que el derecho de la Unión reconoce a los particulares. Aunque esa problemática resulta ajena al presente recurso, debo señalar que el Tribunal de Justicia lo ha afirmado expresamente en lo que respecta a los recursos por responsabilidad del Estado a raíz de una infracción del derecho de la Unión por parte de un órgano jurisdiccional nacional: el principio de cosa juzgada no impide, en principio, que se reconozca el principio de responsabilidad del Estado.

Así, las alegaciones formuladas por el Reino de España no pueden poner en entredicho la apreciación de que el requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia anterior al momento en que se exija la responsabilidad del Estado legislador es contraria al principio de efectividad.

³³ Aunque no toda la doctrina lo rechazaba. *Vid.* por ejemplo, Rodríguez Santiago (2011, p. 149).

³⁴ Lo que plantea otros graves problemas, como ha evidenciado la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 30 de junio de 2020 en el caso *Schetti Iglesias contra España*, por vulneración del artículo 2 del protocolo n.º 7 anejo al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, frente a las sanciones administrativas que, por su gravedad, merecen el calificativo de penales a los efectos del artículo 6 de dicho convenio. De esta manera, el TEDH desautoriza la jurisprudencia del TC existente hasta ese momento, al considerar que la garantía del doble grado de revisión jurisdiccional para las sanciones administrativas no dimanaba de la Constitución y su implantación dependía exclusivamente de meras razones de oportunidad apreciadas libremente por el legislador (STC 89/1995).

³⁵ En tal sentido, la STS de 16 de noviembre de 2021 (rec. núm. 2871/2020), con expresa invocación al TJUE, en la que vuelve a recordarse que:

En los casos en los que, de conformidad con la normativa tributaria, la vía económico-administrativa resulte procedente, será necesario agotarla, aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de la interpretación del derecho de la Unión Europea, al corresponder a los tribunales económico-administrativos garantizar su correcta aplicación en los términos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Y todo eso sin olvidar los millones de autoliquidaciones que, al no constituir verdaderos actos administrativos, tendrían que ser objeto previo de solicitud de rectificación para convertirse en tales y permitir así luego impetrar la correspondiente tutela judicial³⁶.

Las alegaciones de la Abogacía del Estado española sobre este particular encerraban un verdadero sofisma, pues se limitaron a apuntar lo difícil que resultaba concebir que un acto legislativo pudiese causar directamente un daño sin que se hubiese dictado previamente un acto administrativo, olvidando intencionadamente que en el ámbito tributario el sistema generalizado de la autoliquidación confina el acto administrativo de liquidación de la fisiología a la patología del procedimiento (si se nos permite la expresión médica), de tal manera que es ínfimo el número de verdaderos actos administrativos en el seno de los distintos procedimientos tributarios³⁷. Por lo tanto, cuando el daño formalmente causado lo es como consecuencia

³⁶ Extremo sobre el que reflexiona la reciente STS de 27 de enero de 2022 (rec. núm. 3767/2020) en los siguientes términos:

La sala de instancia considera que ni la LGT ni las normas reglamentarias que la desarrollan permiten que a través de la solicitud de rectificación de una autoliquidación se pretenda anularla y dejarla sin efecto porque la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al ordenamiento comunitario; por el contrario, es la normativa del tributo la que justifica, en su caso, la devolución, sin que proceda a través de la rectificación solicitada conseguir la nulidad de la autoliquidación, pues las normas reguladoras parten de la subsistencia de la autoliquidación.

Sin embargo, dicho razonar no se corresponde ni con la naturaleza ni con la finalidad de las autoliquidaciones. Las autoliquidaciones constituyen una especie dentro del género de las declaraciones, poseen, pues, un carácter especial dentro de las declaraciones, y a través de las mismas los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar, artículo 120.1 de la LGT. Sistemáticamente conforman uno de los supuestos de inicio del procedimiento de gestión.

Las autoliquidaciones se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario, conforman lo que ha venido a conocerse como gestión en masa, de suerte que el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador.

[...]

Las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos.

El problema radica en que las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados.

³⁷ La citada STS de 27 de enero de 2022 (rec. núm. 3767/2020) afirmará a este respecto que:

La rectificación de una autoliquidación –y la consiguiente devolución de ingresos indebidos– constituye cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por el contribuyente

de un acto administrativo, quizá tuviese sentido exigir esa previa reclamación o recurso del particular, pero no, desde luego, en el caso de las autoliquidaciones (el 99 % de los supuestos posibles)³⁸. El abogado general acertó plenamente al señalar a este respecto lo siguiente:

Como ya he señalado y contrariamente a lo que afirma el Reino de España, ese supuesto es perfectamente concebible: una ley no solo surte efectos a través de actos administrativos.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende claramente que, aunque es conforme con el principio de efectividad que un particular no pueda obtener la reparación de un perjuicio que no ha evitado, deliberada o negligentemente, ejerciendo una acción judicial, ello es así siempre que el ejercicio de dicha acción judicial sea razonablemente exigible al perjudicado.

Como señala la Comisión, la formulación del artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015 no establece ninguna excepción al requisito de que el perjudicado haya interpuesto anteriormente un recurso contra el acto administrativo que ha causado el daño, ni siquiera para el caso de que no exista un acto de este tipo al ser la propia ley la causa directa del daño. Pues bien, resulta manifiesto que no cabe razonablemente exigir a un particular la interposición de un recurso contra un acto inexistente para poder exigir la responsabilidad del Estado legislador sobre la base de esa disposición.

Cuando es la ley la que causa directamente el daño, ese requisito tiene por efecto en realidad impedir el ejercicio de cualquier acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

[...]

Opino, por tanto, que el artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015 es contrario al principio de efectividad en la medida en que dicha disposición supedita en todo caso la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a raíz de la infracción del derecho de la Unión a que el perjudicado ejercite con carácter previo una acción contra un acto administrativo, incluso cuando el daño se deriva directamente de la ley³⁹.

—que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar de autoliquidar e ingresar en plazo—cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución española o al derecho de la Unión Europea.

³⁸ Vid. Santamaría Pastor (2016, p. 22), quien se refiere a los supuestos generales de leyes *self-executing* o que no precisan una aplicación administrativa para causar el daño. O el supuesto de leyes cuya aplicación no le corresponde a una Administración pública, por estar destinadas a regular las relaciones entre particulares (no solamente las tributarias que se resuelven en autoliquidaciones, sino también otras de tipo civil o mercantil, por ejemplo).

³⁹ Sobre la necesidad de recurrir en todo caso y previamente, la STJUE de 24 de marzo de 2009 (caso Danske Slagterier, asunto C-445/06), en sus apartados 61 a 68, había ya señalado a este respecto lo siguiente:

61. En efecto, 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, si no quiere correr el riesgo de tener que soportar el daño ella sola (Sentencias de 19 de mayo de 1992, Mulder y otros/Consejo y Comisión, C-104/89 y C-37/90, Rec. p. I-3061, apartado 33, y Brasserie du Pêcheur y Factortame, antes citada, apartado 85).

62. Sin embargo, sería contrario al principio de efectividad obligar a los perjudicados a ejercitar sistemáticamente todas las acciones de que dispongan, aunque ello les ocasione dificultades excesivas o no pueda exigírseles razonablemente que las ejerciten.

63. En efecto, en su Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apartado 106, el Tribunal de Justicia declaró que el ejercicio de los derechos que las disposiciones de derecho comunitario directamente aplicables confieren a los particulares sería imposible o excesivamente difícil si sus acciones de restitución o de indemnización basadas en la violación del derecho comunitario se desestimaran o redujeran simplemente porque los particulares no habían solicitado disfrutar del derecho que la ley nacional les denegaba, para oponerse a la negativa del Estado miembro mediante la utilización de los cauces jurídicos establecidos al efecto, invocando la primacía y el efecto directo del derecho comunitario. En tal caso no habría sido razonable exigir a los perjudicados que ejercitaran las acciones de que dispusieran puesto que, de todas formas, habrían tenido que abonar por anticipado las cantidades reclamadas y, aunque el tribunal nacional hubiera considerado que el carácter anticipado de este pago era incompatible con el derecho comunitario, dichos perjudicados no habrían podido percibir los intereses adeudados sobre esta cantidad y, posiblemente, se habrían arriesgado a que se les impusiera una multa (en este sentido, véase la Sentencia Metallgesellschaft y otros, antes citada, apartado 104).

64. Por consiguiente, procede afirmar que el derecho comunitario no se opone a la aplicación de una norma nacional, como la prevista en el artículo 839, apartado 3, del BGB, siempre y cuando el ejercicio de la acción judicial de que se trate sea razonablemente exigible al afectado. Corresponde al tribunal remitente comprobar si se cumple este requisito, habida cuenta del conjunto de circunstancias del procedimiento principal.

65. En lo que se refiere a la posibilidad de que la acción judicial ejercida dé lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial y a la incidencia que ello tendría sobre el carácter razonable de esta acción judicial, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, el procedimiento establecido por el artículo 234 CE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del derecho comunitario que precisan para la solución del litigio que deban dirimir (véanse las Sentencias de 16 de julio de 1992, Meilicke, C-83/91, Rec. p. I-4871, apartado 22, y de 5 de febrero de 2004, Schneider, C-380/01, Rec. p. I-1389, apartado 20). Por tanto, las aclaraciones obtenidas por el tribunal nacional permiten facilitarle la aplicación del derecho comunitario, de manera que la utilización de este instrumento de cooperación no contribuye en modo alguno a hacer excesivamente difícil al justiciable el ejercicio de los derechos que le confiere el derecho comunitario. Por consiguiente, no sería razonable no utilizar una acción judicial por el mero hecho de que, probablemente, esta diera lugar a una petición de decisión prejudicial.

66. De ello se deduce que la elevada probabilidad de que una acción judicial dé lugar a una petición de decisión prejudicial no es, en sí misma, motivo para afirmar que el ejercicio de esta acción no es razonable.

67. Respecto al carácter razonable de la obligación de ejercer las acciones disponibles cuando ya está pendiente un procedimiento por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia, basta señalar que

Llegar a otras conclusiones hubiera supuesto la resignación absoluta de un contribuyente condenado a no poder reclamar indemnización alguna por las violaciones del derecho de la UE reflejadas en masivas, pero ilegales, autoliquidaciones.

Por fin, y en lo relativo al tercero requisito, es decir, a la necesidad de haber invocado expresamente la infracción del derecho de la UE luego utilizada por el TJUE para su declaración de incumplimiento, la Comisión Europea lo consideró también lesivo y contrario al principio de efectividad comunitario, toda vez que, dado que únicamente las disposiciones con efecto directo obligan a los órganos jurisdiccionales nacionales a abstenerse de aplicar una disposición de su derecho interno contraria a dichas disposiciones del derecho de la UE, no resultaría razonable exigir a los perjudicados la invocación de unas disposiciones que carecen de efecto directo. En realidad, se trataba probablemente de la exigencia más paradójica, injusta y difícil de articular para un particular sorprendido en su buena fe por un Estado incumplidor que, pese a ello, reclamaría un ilimitado celo al ciudadano frente a su propia y previa transgresión a los principios de la UE. Y eso por no hablar de lo que podría ocurrir si, interpuesto el correspondiente recurso, la invocación del particular sobre la supuesta ilegalidad no fuese luego la precisamente elegida por el TJUE para declarar igualmente contraria al derecho de la UE la normativa en cuestión.

En su análisis sobre este particular, el abogado general vuelve a considerar que quizá eso fuese factible si se tratara únicamente de actos administrativos, pero, cuando la infracción puede producirse directamente por la ley (autoliquidaciones, por ejemplo), dicha necesidad de la invocación expresa del motivo sobre la ilegalidad se convertiría en un obstáculo infranqueable para el logro de la indemnización, máxime cuando es el propio Estado el que vulnera la normativa de la UE, pretendiendo luego escapar indemne del trance y obligando al ciudadano perjudicado a una diligencia extrema de la que no es en absoluto responsable:

Debo precisar que esta imputación solo resulta pertinente en lo que respecta a los daños causados por la ley mediando un acto administrativo en la medida en que, como ya he demostrado en los puntos 83 y siguientes de las presentes conclusiones, solo en ese caso resulta conforme con el principio de efectividad supeditar la acción de responsabilidad del Estado a la interposición de un recurso contra el acto administrativo que ha causado el daño. Cuando la ley causa el daño de forma directa, carece de

el procedimiento en virtud del artículo 226 CE es completamente independiente de los procedimientos nacionales y no los sustituye. En efecto, como ya se ha señalado al responder a la tercera cuestión, el recurso por incumplimiento constituye un control objetivo de legalidad en interés general. Aunque el resultado de tal recurso pueda servir a los intereses del justiciable, no es menos cierto que es razonable que este intente evitar que se produzca el daño empleando todos los medios que estén a su disposición, en concreto, ejerciendo las acciones judiciales de que disponga.

68. De ello se desprende que el hecho de que esté pendiente un procedimiento por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia o la probabilidad de que el tribunal nacional presente ante este una petición de decisión prejudicial no pueden, como tales, constituir motivo suficiente para afirmar que no cabe exigir que se ejerza determinada acción judicial.

importancia determinar si es conforme al principio de efectividad exigir que se alegue la infracción del derecho de la Unión en la fase del recurso contra el acto administrativo lesivo, pues es manifiesto que no puede exigirse que se interponga tal recurso.

[...]

En efecto, el artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015 prevé que el particular debe haber alegado, en el marco del recurso previo, la infracción del derecho de la Unión «posteriormente declarada» en la resolución por la que se declare que la norma es contraria al derecho de la Unión. Así, el particular no solo debe haber impugnado la validez del acto administrativo que le perjudica, sino que, además, debe haber identificado correctamente la disposición concreta del derecho de la Unión que ha sido infringida y haber previsto conforme a la lógica del mencionado artículo 32, apartado 5, que el Tribunal de Justicia adoptaría una resolución al respecto.

Aunque es cierto que la interposición de un recurso contra el acto lesivo, por lado, atestigua que el perjudicado ha actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia y, por otro lado, puede, en este sentido, ser un requisito previo de una posterior acción de responsabilidad, en mi opinión, el hecho de que no se haya identificado correctamente la disposición concreta del derecho de la Unión infringida no puede impedir la indemnización del perjuicio. En efecto, no cabe reprochar a un particular, de manera que este pierda su derecho a que se le indemnice un perjuicio que ha sufrido, no haber identificado él mismo la disposición del derecho de la Unión infringida por el Estado, habida cuenta de que corresponde en primer lugar a este garantizar la conformidad de su derecho con el derecho de la Unión y al juez nacional aplicar las disposiciones del derecho de la Unión.

Tal exigencia supondría, pues, imponer a los perjudicados una carga que va más allá de la diligencia que razonablemente cabe esperar de ellos para limitar la importancia del perjuicio, contraria al principio de efectividad.

De lo anterior resulta que el artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015 es contrario al principio de efectividad en la medida en que supedita la posibilidad de exigir la responsabilidad del Estado legislador a que el Tribunal de Justicia declare con anterioridad que el derecho nacional es incompatible con el derecho de la Unión y a que se interponga con carácter previo un recurso contra el acto administrativo lesivo en el marco del cual se alegue la infracción del derecho de la Unión posteriormente declarada en la sentencia del Tribunal de Justicia, sin que dicha disposición prevea ningún tipo de adaptación cuando el daño es consecuencia de un acto legislativo sin mediar acto administrativo alguno.

Por último, y en lo que se refiere a las limitaciones contenidas en los artículos 67 de la Ley 39/2015 (por el que se prevé que el derecho a solicitar la indemnización del daño prescriba al año de la publicación en el Diario Oficial de la UE de la STJUE que declarase el acto legislativo contrario al derecho de la Unión) y 34.1 de la Ley 40/2015 (al disponer que solo resultarán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la

fecha de la publicación), la Comisión Europea también los consideró contrarios al principio de efectividad, pues, dado que no es necesaria una resolución expresa o sentencia previa del TJUE para que pueda nacer esa responsabilidad del Estado legislador, las disposiciones que hacen depender de esos pronunciamientos del Tribunal de Justicia el plazo de prescripción y los daños indemnizables también resultarían contrarias al derecho de la Unión.

La Abogacía del Estado española había sostenido a este respecto que, si era necesaria la existencia previa de una STJUE como condición previa para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, tampoco resultaría contrario al principio de efectividad un plazo concreto de prescripción y la limitación de los daños indemnizables a un lapso temporal específico⁴⁰.

Ahora bien, resuelto ya negativamente ese extremo, tal y como hemos señalado con anterioridad, la postura totalmente negativa del abogado general era fácilmente predecible:

A este respecto, basta señalar, como he demostrado en los puntos 68 y siguientes de las presentes conclusiones, que el requisito previsto en el artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015, relativo a la existencia de una resolución previa del Tribunal de Justicia que declare que las disposiciones del derecho nacional son contrarias al derecho de la Unión para poder exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, es contrario al principio de efectividad.

En estas circunstancias, tanto el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad del Estado legislador como la limitación de los daños indemnizables por esa causa, que dependen ambos de la existencia de una resolución del Tribunal

⁴⁰ La representación española parecía ignorar deliberadamente el silencio de la Sentencia Francovich de 19 de noviembre de 1991 (asuntos acumulados C-6/90 y 9/90 –NSJ000703–) ante las conclusiones vertidas por el abogado general que recogía las sugerencias del Gobierno italiano, quien había solicitado abiertamente limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. Efectivamente, el Sr. Mischo, en sus conclusiones, presentadas el 28 de mayo de 1991 (apdo. 86), llegó a señalar a este respecto:

He aquí por qué creo que hay que admitir la demanda subsidiaria del Gobierno italiano y limitar en el tiempo los efectos de la sentencia de ese Tribunal de Justicia. En efecto, los Estados miembros han podido estimar razonablemente que solo se podía poner en juego su responsabilidad por la infracción de la norma de derecho comunitario basándose únicamente en las disposiciones del derecho nacional, y que esta responsabilidad no podía quedar comprometida por no haber adaptado su derecho interno a una directiva que no producía efecto directo. En estas circunstancias, consideraciones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que se vuelvan a poner en tela de juicio situaciones jurídicas que agotan sus efectos en el pasado, siendo así que en tal caso podrían derivarse importantísimas consecuencias económicas para los Estados miembros. En otras palabras, propongo a este Tribunal de Justicia que declare que los principios que establezca (en su caso) en su sentencia no podrán aplicarse a un perjuicio sufrido en una fecha anterior a esta sentencia. Sin embargo, procede hacer una excepción en favor de quienes, ante de la fecha de la sentencia de este tribunal, hayan entablado una acción judicial o formulado una reclamación equivalente.

Como decimos, la sentencia finalmente no recogió estas solicitudes del abogado general, por lo que no limitó en el tiempo ninguno de sus efectos, pese a la petición expresa formulada en contrario.

de Justicia en tal sentido en la medida en que esta constituye el punto de partida del cómputo de ambos plazos, también son contrarios al principio de efectividad.

De todo lo anterior resulta que el régimen español de responsabilidad del Estado legislador por infracción del derecho de la Unión es, desde mi punto de vista, contrario al principio de efectividad⁴¹.

En lo que sí discrepó el abogado general de la denuncia formulada por la Comisión Europea fue en la supuesta violación de la normativa interna española del principio comunitario de equivalencia (la regulación interna nacional no puede tratar las reclamaciones basadas en el derecho comunitario de manera menos favorable que las reclamaciones similares de derecho interno⁴²) al considerar que las previsiones contenidas en las Leyes 39/2015 y 40/2015 no vulneraban dicho principio, es decir, que resultaba igualmente complicado solicitar la indemnización por violación de la normativa interna que por transgresión del derecho de la UE⁴³.

⁴¹ Cfr. Lesmes Serrano (2017) cuando señala lo que sigue:

Sin abandonar la limitación temporal de la regulación, de acuerdo con el art. 34 de la Ley 40/2015, a salvo de que en la sentencia se haya dispuesto otra cosa, la indemnización se limita únicamente a los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia. De entrada, surgen dudas respecto de la determinación de la naturaleza jurídica de este plazo limitativo de los daños, sobre el que nada dice el legislador, pues solo se califica como plazo de prescripción el de un año previsto en el art. 67.1 de la Ley 39/2015, para reclamar desde la publicación de la sentencia en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea. Pues bien, la doctrina del Tribunal de Justicia –entre otras, Sentencias de 28 de noviembre de 2000, Roquette Frères, C-88/99; 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, y de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94– admite la fijación de plazos razonables de prescripción del ejercicio del recurso de recuperación de cantidades abonadas indebidamente, poniendo de manifiesto –Sentencia de 2 de diciembre de 1997, asunto Fantask y otros, C-188/95– que tales plazos razonables no pueden considerarse contrarios al principio de efectividad, aunque, por definición, su expiración entraña la desestimación de la acción interpuesta. Sin embargo, a tenor del texto legal, se ignora si el plazo de limitación de cinco años puede considerarse como tal plazo de prescripción, operando más bien como un límite a los efectos de la sentencia, de manera que podrían suscitarse dudas más que justificadas tanto desde la perspectiva de la *restitutio in integrum*, así como de la propia doctrina del Tribunal de Justicia sobre los efectos temporales de sus pronunciamientos, como se infiere, entre otros, en sus Sentencias de 17 de febrero de 2005, Linnewewe y Akritidis, C-453/02 y C-462/02, y de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04.

⁴² Vid. STJUE de 1 de diciembre de 1998 (caso Levez, asunto C-326/96).

⁴³ Indica el abogado general:

El principio de equivalencia solo es pertinente una vez que ha nacido el derecho a indemnización conforme a los requisitos establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y reproducidos en el artículo 32, apartado 5, de la Ley 40/2015. En cambio, ese principio no puede fundamentar la obligación de los Estados miembros de permitir que nazca un derecho de indemnización conforme a requisitos más favorables que los previstos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

La Comisión señala, a este respecto, que el Tribunal de Justicia ha declarado que el derecho de la Unión no excluye en absoluto la posibilidad de que el Estado pueda incurrir en responsabilidad por infringir este derecho en virtud de requisitos menos restrictivos. Ahora bien, debo subrayar

Por lo tanto, el abogado general ha propuesto al Tribunal de Luxemburgo que:

- a) Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad como límite a la autonomía procesal de la que gozan los Estados miembros cuando establecen las condiciones que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares por infringir el derecho de la Unión, al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, de la Ley 40/2015, y 67, apartado 1, de la Ley 39/2015.
- b) Desestime el recurso en todo lo demás (al no vulnerarse el principio de equivalencia).
- c) Declare que la Comisión Europea y el Reino de España cargarán con sus propias costas.

Con toda seguridad, por lo tanto, el TJUE condenará a España por la regulación contenida en sus Leyes 39/2015 y 40/2015, y habrá de procederse por ello a eliminar las restricciones y trabas legales tendentes a dificultar las posibilidades de solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Un nuevo ejemplo de la inconveniencia de buscar atajos jurídicos para burlar compromisos ineludibles y, sobre todo, para pensar que una ley, por el simple hecho de contar con el respaldo de una mayoría parlamentaria, pueda considerarse inobjetable, a pesar de orillar prevalentes principios del derecho de la UE y una aquilatada jurisprudencia del TJUE. Se abrirán así muy pronto de nuevo las puertas para aquellos contribuyentes que soliciten una indemnización como consecuencia de la transgresión del derecho de la UE por parte de cualquier ley interna sin necesidad de haber recurrido con anterioridad sus actos de aplicación ni haber invocado los motivos de su irregularidad. Por lo mismo, sus efectos tampoco podrán circunscribirse ni limitarse en el tiempo con carácter general, tal y como ocurre en la actualidad.

que el Tribunal de Justicia ha precisado que el Estado puede incurrir en responsabilidad por infringir el derecho de la Unión en virtud de requisitos menos restrictivos con arreglo al derecho nacional. En tal caso, el nacimiento del derecho a indemnización en una situación en la que no existe una violación suficientemente caracterizada de una norma que confiere derechos a los particulares no está, pues, basado en el derecho de la Unión y su ejercicio no está, por tanto, sujeto a los principios de efectividad y de equivalencia.

En estas circunstancias, el hecho de que la acción de responsabilidad del Estado legislador por infringir la Constitución española no esté sujeta a la existencia de una violación suficientemente caracterizada de una norma jurídica que confiere derechos a los particulares, a diferencia de lo que ocurre con la acción de responsabilidad del Estado legislador por infringir el derecho de la Unión, no constituye una vulneración del principio de equivalencia, dado que ese principio no se aplica en ese supuesto.

Por consiguiente, por los motivos antes expuestos, considero que el régimen de responsabilidad del Estado legislador en caso de infracción del derecho de la Unión no vulnera el principio de equivalencia.

Referencias bibliográficas

- Aguayo Mejía, J. (2010). *La responsabilidad patrimonial directa y subsidiaria de las entidades locales*. Bayer Hnos.
- Ahumada Ruiz, M.^a Á. (2001). Responsabilidad patrimonial del Estado por las leyes inconstitucionales (o el derecho a no ser perjudicado por una ley inconstitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*, (62), 301-350.
- Alonso García, M.^a C. (1999). *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador*. Marcial Pons.
- Alonso García, R. (1989). *Derecho comunitario, derechos nacionales y derecho común europeo*. Civitas.
- Alonso García, R. (1994). *Derecho comunitario: Sistema constitucional y administrativo de la Comunidad Europea*. Centro de Estudios Ramón Areces.
- Alonso García, R. (2016). Treinta años de ius publicum commune europeo en España. *Revista de Administración Pública*, (200), 341-360.
- Bacigalupo Saggese, M. (1995). *La justicia comunitaria: Estudio sistemático y textos normativos básicos*. Marcial Pons.
- Barav, A. (1989). El contencioso sobre restitución de tributos nacionales recaudados en violación del derecho comunitario. *Revista de Instituciones Europeas*, 16(3), 657-690.
- Barcelona Llop, J. (1993). Policía de seguridad y responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, (2), 51-134.
- Blanquer, D. (1998). *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas*. Instituto Nacional de Administración Pública.
- Blasco Esteve, A. (1985). *La responsabilidad de la Administración por actos administrativos*. Civitas.
- Burgio, M. (1989). La armonización fiscal en la comunidad Europea: Problemas y perspectivas. *Papeles de Economía Española*, (41), 102-118.
- Canga Fano, D. (1999). La responsabilidad extracontractual de las instituciones comunitarias. *Noticias de la Unión Europea*, (178), 19-30.
- Checa González, C. (2007). Responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una ley. *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, (12).
- Cobrerros Mendazona, E. (1994). *Incumplimiento del derecho comunitario y responsabilidad del Estado*. Civitas.
- Cobrerros Mendazona, E. (2010). El difícil problema de la responsabilidad patrimonial por funcionamiento anormal del Tribunal Constitucional. *Revista Vasca de Administración Pública*, (87), 295-348.
- Cobrerros Mendazona, E. (2015). *Responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del derecho de la Unión Europea*. lustel.
- Cobrerros Mendazona, E. (2016). Un paso más en la consolidación de la responsabilidad patrimonial de los Estados por incumplimiento judicial del derecho de la Unión Europea (y en el reforzamiento de la cuestión prejudicial): la Sentencia Ferreira da Silva. *Revista Española de Derecho Europeo*, (58), 83-107.
- Cobrerros Mendazona, E. (2018). El diálogo judicial para la construcción de la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes contrarias al derecho de la Unión Europea. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, (22), pp. 421-476.

- Concheiro del Río, J. (2001). *Responsabilidad patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de leyes*. Dijusa.
- Daniele, J. (1981). La restituzione dell'indebito in diritto comunitario. *Rivista di Diritto Europeo*.
- Díaz Abad, N. (1999). La responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del derecho comunitario en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. *Noticias de la Unión Europea*, (178), 31-42.
- Díez-Hochleitner Rodríguez, J. y Martínez Capdevila, C. (2001). *Derecho de la Unión Europea: Textos y comentarios*. McGraw-Hill.
- Doménech Pascual, G. (2001). Responsabilidad patrimonial por daños derivados de una ley inconstitucional. *Revista Española de Derecho Administrativo*, (110), 275-299.
- Fernández García, L. D. y Serrano Sordo, T. (1998). Responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del derecho comunitario. *Noticias de la Unión Europea*, (156), 91-118.
- García de Enterría, E. (1986). Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio analítico de los recursos. En E. García de Enterría, J. González Campos y S. Muñoz Machado, *Tratado de derecho comunitario europeo* (vol. 1). Civitas.
- García de Enterría, E. (1987). La responsabilidad de la Administración española por daños causados por infracción del derecho comunitario. *Gaceta Jurídica de la CEE*, (60), 2-4.
- García de Enterría, E. (1993). La ampliación de la competencia de las jurisdicciones contencioso-administrativas nacionales por obra del derecho comunitario: Sentencia Borelli de 3 de diciembre de 1992 del Tribunal de Justicia y el artículo 5 CEE. *Revista Española de Derecho Administrativo*, (78), 317-324.
- García de Enterría, E. (2005). *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en derecho español*. Civitas.
- García Gómez de Mercado, F. (1997). La responsabilidad del Estado español por incumplimiento del derecho comunitario. *Noticias de la Unión Europea*, (147), 9-24.
- Garrido Falla, F. (1993). Responsabilidad patrimonial del Estado legislador en la nueva Ley 30/1992 y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1993. *Revista Española de Derecho Administrativo*, (77), 125-132.
- Garrido Mayol, V. (2004). *La responsabilidad patrimonial del Estado*. Tirant lo Blanch.
- González Alonso, A. (2016). La responsabilidad del Estado legislador por vulnerar el derecho europeo o la Constitución: un análisis comparativo. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (106), 381-429.
- González Llorente, J. M. (1988). La devolución de ingresos indebidos en las liquidaciones aduaneras. *Impuestos* (tomo II).
- Guichot Reina, E. (2001). *La responsabilidad extracontractual de los poderes públicos según el derecho comunitario*. Tirant lo Blanch.
- Guichot Reina, E. (2016). La responsabilidad del Estado legislador por infracción del derecho de la Unión Europea en la jurisprudencia y en la legislación españolas a la luz de los principios de equivalencia y efectividad. *Revista Española de Derecho Europeo*, (60), 49-101.
- Hubeau, D. (1981). La répétition de l'indu en droit communautaire. *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 17(3), 442-470.
- Huglo, J. G. (1995). La répétition de l'indu communautaire dans la jurisprudence de

- la Cour de cassation française. *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 31(1), 1-10.
- Ibáñez García, I. (11 de septiembre de 2017). El procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea: Contribución a la modernización del derecho administrativo europeo). *ECJ Leading Cases*.
- Ibáñez García, I. (2021). El régimen de responsabilidad patrimonial de la Ley 40/2015 ante el TJUE (recurso por incumplimiento C-278/20). *Working Papers on European Law and Regional Integration*, (39), 1-16.
- Leguina Villa, J. (1983). *La responsabilidad de la Administración Pública*. Tecnos.
- Lesmes Serrano, C. (2017). *Reflexiones sobre el nuevo régimen de responsabilidad del Estado legislador por daños derivados de leyes contrarias al derecho de la Unión Europea*. Sepín.
- López Menudo, F., Guichot Reina, E. y Carrillo Donaire, J. A. (2005). *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos*. Lex Nova.
- Mangas Martín, A. y Liñán Noguerras, D. J. (2022). *Instituciones y derecho de la Unión Europea*. Tecnos.
- Martín Rebollo, L. (1983). *Jueces y responsabilidad del Estado (el art. 121 de la Constitución)*. Centro de Estudios Constitucionales.
- Martín Rebollo, L. (1992). Nuevos planteamientos en materia de responsabilidad de las Administraciones públicas. En S. Martín-Retortillo Baquer (coord.), *Estudios sobre la Constitución española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría* (pp. 2.781-2.826). Civitas.
- Martín-Retortillo Baquer, L. (1963). Responsabilidad patrimonial de la Administración y jurisdicción. *Revista de Administración Pública*, (42), 169-216.
- Maurandi Guillén, N. (2012). La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la responsabilidad del Estado legislador por violaciones del ordenamiento europeo. Su plena incorporación a la jurisprudencia española en las Sentencias de 17 de septiembre de 2010 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (recursos 373/3006, 149/2007, 153/2007). En E. García de Enterría y R. Alonso García (coords.), *Administración y justicia: Un análisis jurisprudencial. Liber amicorum Tomás-Ramón Fernández* (vol. II, pp. 3.381-3.402). Civitas.
- Millán Moro, L. (1993). La eficacia directa de las directivas: evolución reciente. *Revista de Instituciones Europeas*, 18(3), 845-879.
- Moreno Fernández, J. I. (2009). *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*. Aranzadi-Thomson.
- Muñoz Machado, S. (1992). *La responsabilidad civil concurrente de las Administraciones públicas*. Civitas.
- Muñoz Machado, S. (1993). La formación de un derecho común de la responsabilidad civil extracontractual del Estado en el sistema comunitario europeo. *Cólex*, (1).
- Muñoz Machado, S. (2006). *Tratado de derecho administrativo y derecho público general: Tomo I, Historia de las instituciones jurídico-administrativas* (2.ª ed.). Iustel.
- Navas Vázquez, R. (1989). La devolución de ingresos indebidos ante el derecho comunitario: Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de febrero de 1988. *Noticias de la CEE*, (54), 139-142.
- Ordóñez Solís, D. (1997). Incumplimiento de directivas, responsabilidad del Estado y derecho a indemnización de particulares. *Noticias de la Unión Europea*, (150), 81-98.

- Palacio González, J. (1996). *El sistema judicial comunitario: Perspectiva institucional, reglas de procedimiento y vías de recurso*. Universidad de Deusto.
- Pastor Borgoñon, B. y Van Ginderachter, J. (1993). *El procedimiento de medidas cautelares ante el Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas*. Civitas.
- Pemán Gavín, J. M.^a. (1994). Responsabilidad patrimonial de la Administración y jurisdicción competente: Sobre el alcance de la unificación operada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (ATS Sala de Conflictos de 7 de julio de 1994). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, (5), 293-314.
- Plouvier, L. (1975). *Les décisions de la Cour de Justice des Communautés Européennes et leurs effets juridiques*. Emile-Bruylant.
- Pulido Quecedo, M. (2001). *Código de la responsabilidad patrimonial del Estado*. Aranzadi.
- Quintana López, T. (1994). La responsabilidad del Estado legislador. *Revista de Administración Pública*, (135), 103-148.
- Rodríguez Santiago, J. M.^a (2011). «Igualar por abajo». La doctrina del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad del Estado derivada de la ley contraria al derecho comunitario y de la ley inconstitucional. *Revista Española de Derecho Europeo*, (38), 141-171.
- Royo-Villanova, S. (1956). La responsabilidad de la Administración pública. *Revista de Administración Pública*, (19), 11-58.
- Ruiz López, M. Á. (2016). Problemas de concordancia del régimen interno y comunitario de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. En J. M.^a Baño León (coord.), *Memorial para la reforma del Estado: Estudios en homenaje al profesor Santiago Muñoz Machado* (vol. III, tomo III, pp. 2.783-2.805). Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2011). IVA, violación del derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado. *Aranzadi Doctrinal*, (2), 123-140.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2016a). Diligencia y responsabilidad de la empresa, versus irresponsabilidad de las Administraciones tributarias. En E. Monterroso Casado (dir.), *Responsabilidad empresarial* (pp. 273-339). Tirant lo Blanch.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2016b). Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la Constitución española. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 404, 53-112.
- Santamaría Pastor, J. A. (1972). La teoría de la responsabilidad del Estado legislador. *Revista de Administración Pública*, (68), 57-136.
- Santamaría Pastor, J. A. (2016). Reformas incompletas, proyectos de futuro: El régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. *Asamblea, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, (34), 13-36.
- Tesauro, F. (1993). La sanción de las infracciones al derecho comunitario. *Noticias de la CEE*, (100), 105-123.
- Vilà Costa, B. (1991). Régimen jurídico de las sanciones por infracciones a las normas comunitarias. *Revista de Instituciones Europeas*, 18(3), 805-844.



Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2021: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales

Manuel de Miguel Monterrubio

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

En el presente artículo se analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) durante el año 2021 diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2022 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2021. Al mismo tiempo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia del IRPF durante dicho año.

Palabras clave: IRPF 2021; novedades normativas; doctrinales y jurisprudenciales.

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

Cómo citar: Miguel Monterrubio, M. de. (2022). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2021: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 69-136.



News on personal income tax in 2021: reference to new enactments, doctrine and case law

Manuel de Miguel Monterrubio

Abstract

In the present article, the main amendments passed in 2021 to personal income tax statutory regulations are analyzed, by making a difference between the measures in force from 2022 onwards and those which will be applicable in fiscal year 2021 itself. At the same time, the Supreme Court decisions, the administrative doctrine recently released by «Dirección General de Tributos» together with the resolutions passed by the «Tribunal Económico-Administrativo Central» related to Personal income Tax are thoroughly analyzed.

Keywords: personal income tax 2021; new enactments; doctrine and case law.

Citation: Miguel Monterrubio, M. de. (2022). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2021: referencia a los cambios normativos, doctrinales y jurisprudenciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 69-136.

Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2021 y 2022
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2021
 - 2.1.1. Rentas exentas
 - 2.1.1.1. Ayudas en materia de rehabilitación energética de viviendas
 - 2.1.1.2. Ayudas públicas por destrucción de elementos patrimoniales como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de La Palma
 - 2.1.1.3. Exención de ayudas por daños personales derivadas de determinados fenómenos naturales
 - 2.1.1.4. Ampliación de la exención aplicable a los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras
 - 2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario
 - 2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario
 - 2.1.3.1. Ampliación de los saldos de dudoso cobro
 - 2.1.3.2. Nuevo incentivo fiscal para fomentar la rebaja de la renta arrendaticia de locales
 - 2.1.3.3. Reducción por obtención de rendimientos procedentes del arrendamiento de viviendas
 - 2.1.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.1.4.1. Método de estimación directa: pérdidas por deterioro de créditos
 - 2.1.4.2. Método de estimación objetiva
 - 2.1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 2.1.6. Regímenes especiales: transparencia fiscal internacional
 - 2.1.7. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
 - 2.1.8. Escalas general y del ahorro
 - 2.1.9. Deduciones en cuota íntegra: nuevas deducciones por rehabilitación energética
 - 2.1.9.1. Dedución por obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda
 - 2.1.9.2. Dedución por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda
 - 2.1.9.3. Dedución por obras de rehabilitación energética en edificios

- 2.1.10. Pagos a cuenta
- 2.1.11. Jurisdicciones no cooperativas
- 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2022
 - 2.2.1. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.2.1.1. Orden de módulos para el ejercicio 2022
 - 2.2.1.2. Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva
 - 2.2.1.3. Ampliación del plazo de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva
 - 2.2.1.4. Efectos temporales de la renuncia tácita o expresa al método de estimación objetiva
 - 2.2.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 2.2.2.1. Fondos y sociedades cotizadas en el extranjero
 - 2.2.2.2. Régimen fiscal de disolución y liquidación de las sociedades de inversión de capital variable
 - 2.2.3. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
- 3. Análisis de la doctrina administrativa
 - 3.1. Residencia fiscal en territorio español
 - 3.1.1. Residencia habitual en territorio español. Efectos de la situación derivada de la crisis sanitaria del SARS-CoV-2 (Consultas V0862/2021, de 13 de abril –NFC079315–, y V2434/2021, de 22 de septiembre –NFC081106–)
 - 3.1.2. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Cambio de empleador. Teletrabajo (Consulta V2273/2021, de 12 de agosto –NFC080763–)
 - 3.1.3. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Desplazamiento de administrador por la asunción de nuevas funciones (Consulta V0990/2021, de 20 de abril –NFC079624–)
 - 3.1.4. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Administrador que se desplaza. Participación en otras entidades y consejos de administración (Consulta V2983/2021, de 24 de noviembre –NFC081518–)
 - 3.2. Exenciones
 - 3.2.1. Exenciones. Indemnización por responsabilidad civil por daños personales. Accidente en el extranjero (Consulta V2534/2021, de 13 de octubre –NFC081215–)
 - 3.2.2. Exención. Indemnización por despido o cese. Abono de la indemnización antes de reconocerse su improcedencia en el acto de conciliación (Consulta V1875/2021, de 15 de junio –NFC080470–)
 - 3.2.3. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de los días de desplazamiento (Consulta V1696/2021, de 2 de junio –NFC080227–)

- 3.2.4. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Días de permanencia en el extranjero en cumplimiento de cuarentenas sanitarias (Consulta V0767/2021, de 31 de marzo –NFC078992–)
- 3.2.5. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Requisito para tener el tratamiento correspondiente a retribuciones específicas (Consulta V1860/2021, de 15 de junio –NFC080448–)
- 3.2.6. Exención por premios literarios, artísticos y científicos relevantes. Publicidad de la convocatoria (Consulta V0119/2021, de 28 de enero –NFC078602–)
- 3.2.7. Exención aplicable a la prestación por dependencia. Prestación percibida por sistema público extranjero (Consulta V3000/2021, de 2 de diciembre –NFC081577–)
- 3.3. Rendimientos del trabajo
 - 3.3.1. Rendimientos del trabajo. Ayudas percibidas por autónomos de la Seguridad Social por cese de la actividad (Consulta V0098/2021, de 28 de enero –NFC078353–)
 - 3.3.2. Rendimientos del trabajo en especie. Imputación fiscal de la prima de un seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones. Incidencia de las variaciones en la plantilla cubierta por la póliza (Consulta V0228/2021, de 10 de febrero –NFC078793–)
 - 3.3.3. Rendimientos del trabajo en especie. Vales de comida. Utilización en un día de teletrabajo. Gastos de transporte de la comida (Consulta V1035/2021, de 21 de abril –NFC079569–)
 - 3.3.4. Rendimientos del trabajo en especie. Utilización de las plazas de aparcamiento de los centros de trabajo que se ofrece a los empleados de forma indiferenciada (Consulta V0405/2021, de 25 de febrero –NFC078945–)
 - 3.3.5. Rendimientos del trabajo. Previsión social. Suspensión de la prestación de jubilación de la Seguridad Social. Incidencia en planes de pensiones (Consulta V1301/2021, de 10 de mayo –NFC079826–)
 - 3.3.6. Rendimientos del trabajo. Rendimiento del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Extinción de la relación laboral una vez finalizado el periodo de suspensión (Consulta V0464/2021, de 4 de marzo –NFC079150–)
 - 3.3.7. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Devolución por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) de diferencias de cuota de autónomo por aplicación retroactiva de la tarifa plana prevista para autónomos societarios (Consulta V0758/2021, de 30 de marzo –NFC079279–)
 - 3.3.8. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cantidades satisfechas a un sindicato una vez jubilado (Consulta V1506/2021, de 21 de mayo –NFC079957–)
- 3.4. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario
 - 3.4.1. Inmuebles en expectativa de alquiler. Imputación de rentas inmobiliarias y gastos deducibles (Consulta V1401/2021, de 13 de mayo –NFC079871–)
 - 3.4.2. Dividendo en especie (Consulta V1650/2021, de 17 de febrero –NFC080321–)
 - 3.4.3. Entrega de acciones derivadas de una ampliación de capital social con cargo a reservas (Consulta V0078/2021, de 22 de enero –NFC078579–)

- 3.4.4. Seguros *unit linked*. Sustitución de las inversiones en IIC como consecuencia de la salida de Reino Unido de la UE. Participaciones preferentes. Cálculo del rendimiento (Consulta V1290/2021, de 7 de mayo –NFC079727–)
- 3.5. Rendimientos de actividades económicas
 - 3.5.1. Rendimientos íntegros en estimación directa. Subvenciones concedidas por una comunidad autónoma con motivo de la pandemia del SARS-CoV-2 (Consulta V1113/2021, de 27 de abril –NFC079365–)
 - 3.5.2. Gastos deducibles en estimación directa. Pago de cotizaciones por la mutua durante su baja por enfermedad (Consulta V1498/2021, de 21 de mayo –NFC079740–)
 - 3.5.3. Gastos deducibles en estimación directa. Afectación de bicicleta a la actividad económica (Consulta V1492/2021, de 21 de mayo –NFC079941–)
 - 3.5.4. Estimación objetiva. Cómputo de personal no asalariado. Actividad cerrada por la crisis sanitaria derivada de la COVID-19 (Consulta V1779/2021, de 9 de junio –NFC080419–)
 - 3.5.5. Estimación objetiva. Necesidad o no de local para acogerse al método de estimación objetiva (Consulta V2439/2021, de 22 de septiembre –NFC081108–)
- 3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 3.6.1. Exención de empresa familiar. Posterior incumplimiento. Regularización (Consulta V0658/2021, de 22 de marzo –NFC079184–)
 - 3.6.2. Transmisiones a título lucrativo. Pactos sucesorios (Consulta V2593/2021, de 25 de octubre –NFC081177–)
 - 3.6.3. Compensación económica por acuerdo extrajudicial con una entidad financiera con la que tiene suscrito un préstamo hipotecario (Consulta V2423/2021, de 20 de septiembre –NFC081102–)
 - 3.6.4. Entrega de acciones gratuitas a los trabajadores. Valor de adquisición (Consulta V2182/2021, de 30 de julio –NFC080736–)
 - 3.6.5. Destrucción de bien hipotecado. Abono de la prestación por la compañía aseguradora al prestamista (Consulta V2532/2021, de 8 de octubre –NFC081564–)
 - 3.6.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Valor de transmisión indeterminado en el momento de la venta (Consulta V2003/2021, de 29 de junio –NFC080611–)
 - 3.6.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Operaciones con precio aplazado. Posterior rebaja en el precio a percibir (Consulta V2295/2021, de 13 de agosto –NFC080991–)
- 3.7. Regímenes especiales
 - 3.7.1. Cesión de derechos de imagen y operaciones vinculadas. Prevalencia (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, R. G. 3515/2021 –NFJ084154–)
- 3.8. Reducciones en base imponible
 - 3.8.1. Aportaciones a patrimonios protegidos. Periodo impositivo en el que pueden aplicarse los beneficios fiscales (Consulta V1504/2021, de 21 de mayo –NFC080103–)

3.9. Deducciones

- 3.9.1. Deducción por aportaciones a empresas de nueva o reciente creación. Operación de reestructuración (Consulta V1000/2021, de 20 de abril –NFC079488–)
- 3.9.2. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Periodo impositivo en el que tiene que practicarse la deducción (Consulta V2023/2021, de 7 de julio –NFC080667–)
- 3.9.3. Deducción por donativos. Ejercicio en el que tiene que practicarse la deducción (Consulta V1234/2021, de 5 de mayo –NFC079794–)
- 3.9.4. Deducción por donativos a entidades beneficiarias de mecenazgo. Porcentaje incrementado por razón de la fidelización de donativos en favor de una misma entidad (Consulta V2972/2021, de 23 de noviembre –NFC081500–)
- 3.9.5. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Rendimientos del capital mobiliario de una cuenta *online* (Consulta V0887/2021, de 14 de abril –NFC079472–)
- 3.9.6. Deducción por inversión en vivienda. Régimen transitorio. Contribuyente divorciado que como consecuencia de la sentencia de divorcio queda obligado a devolver el 100 % del importe del préstamo hipotecario (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, R. G. 629/2021 –NFJ084152–)
- 3.9.7. Deducción por maternidad. Aplicación durante los meses en los que se le reconoce el derecho a la prestación extraordinaria por cese de actividad recogida en el artículo 17 del Real Decreto-Ley 8/2020 (Consulta V1727/2021, de 3 de junio –NFC080343–)
- 3.9.8. Deducción por maternidad. Incremento por gasto de guardería. Concepto (Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2021, R. G. 946/2021 –NFJ082311–)
- 3.9.9. Deducción por familia numerosa. Acreditación (Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, R. G. 816/2021 –NFJ082767–)

3.10. Gestión del impuesto

- 3.10.1. Retenciones. Solicitud de un tipo de retención superior. Obligatoriedad para el retenedor (Consulta V2163/2021, de 29 de julio –NFC080725–)
- 3.10.2. Retenciones. Solicitud de un tipo de retención superior al tipo fijo de retención aplicable a dicha renta (Consulta V0214/2021, de 10 de febrero –NFC078654–)
- 3.10.3. Obligación de declarar. Beneficiario del ingreso mínimo vital (Consulta V2708/2021, de 8 de noviembre –NFC081326–)

4. Análisis de la jurisprudencia del TS

- 4.1. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de los días de desplazamiento (Sentencia 274/2021, de 25 de febrero, rec. de casación núm. 1990/2019 –NFJ081126–)
- 4.2. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Aplicación a administradores (Sentencia 403/2021, de 22 de marzo, rec. de casación núm. 5596/2019 –NFJ081541–)
- 4.3. Rendimientos del capital inmobiliario. Inmuebles en expectativa de alquiler. Imputación de rentas inmobiliarias. Deducibilidad de gastos (Sentencia 270/2021, de 25 de febrero, rec. de casación núm. 1302/2020 –NFJ081316–)



- 4.4. Rendimientos del capital inmobiliario. Cantidades que tiene derecho a percibir el arrendador en un procedimiento de desahucio (Sentencia 1467/2021, de 14 de diciembre, rec. de casación núm. 5253/2020 –NFJ084360–)
- 4.5. Rendimientos del capital inmobiliario. Base de amortización de inmuebles adquiridos a título lucrativo (Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre, rec. de casación núm. 5664/2019 –NFJ083540–)
- 4.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdidas derivadas de un préstamo multdivisa (Sentencia 71/2021, de 26 de enero, rec. de casación núm. 5832/2018 –NFJ080857–)
- 4.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Reinversión en construcción (Sentencia 211/2021, de 17 de febrero, rec. de casación núm. 6309/2019 –NFJ081132–)

1. Introducción

Durante el año 2021 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (–LIRPF– BOE de 29 de noviembre), y el reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (–RIRPF– BOE de 31 de marzo).

De manera preliminar, siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2021:

- La Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido (–IVA– BOE de 4 de diciembre), mantiene el contenido de la orden de módulos del ejercicio 2020.
- El Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE de 23 de diciembre), con la finalidad de adaptar su realidad económica a la emergencia sanitaria derivada del SARS-CoV-2, rebaja la cuantía del primer pago fraccionado del ejercicio 2021 de los contribuyentes en estimación objetiva; limita los efectos temporales de las renunciaciones presentadas en relación con dicho método; establece un nuevo incentivo fiscal con el que se pretende que las personas físicas que alquilan los locales en los que se desarrollan determinadas actividades económicas vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio acuerden voluntariamente rebajas en la renta arrendaticia correspondiente a los meses de enero, febrero y marzo de 2021, y reduce la antigüedad exigida para deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores, así como para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro.
- La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2021 (–LPGE 2021– BOE de 31 de diciembre), ha elevado los tipos de gravamen aplicable a las rentas altas mediante la aprobación de una nueva escala general estatal aplicable a la base liquidable general, escalas general y autonómica aplicables a la base liquidable del ahorro, escala de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y escalas aplicables a los trabajadores desplazados a

territorio español. Adicionalmente, ha establecido nuevos límites absolutos para la aplicación de las reducciones en la base imponible vinculada a los distintos sistemas de previsión social. Por último, ha prorrogado para el ejercicio 2021 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

- El Real Decreto-Ley 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca Filomena, declara exenta las ayudas por daños personales.
- 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 (BOE de 10 de julio), establece nuevas normas de cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de bienes que hubieran sido adquiridos a través de un pacto sucesorio con efectos de presente; especifica que la reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda solo se puede aplicar sobre el rendimiento neto positivo calculado por el contribuyente en su declaración-liquidación o autoliquidación, sin que proceda su aplicación sobre el rendimiento neto positivo calculado durante la tramitación de un procedimiento de comprobación; adapta a las últimas modificaciones llevadas a cabo en la normativa financiera los requisitos exigidos en relación con los seguros de vida en los que el tomador o tomadora asuma el riesgo de la inversión (*unit linked*) y, por último, amplía la exención aplicable a los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.
- El Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE de 6 de octubre), establece tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada y en los edificios residenciales, al tiempo que declara exentas determinadas ayudas públicas concedidas en materia de rehabilitación de viviendas.
- El Real Decreto-Ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma, declara exentas las ayudas percibidas por los daños personales sufridos.
- El Real Decreto 899/2021, de 19 de octubre, por el que se modifica el RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y pagos a

cuenta (BOE de 20 de octubre), establece, como consecuencia de las medidas introducidas por la LPGE 2021, nuevas reglas para aplicar los excesos de aportaciones a sistemas de previsión social de ejercicios anteriores teniendo en cuenta los nuevos límites introducidos, así como los nuevos tipos máximos de retención aplicables sobre las rentas del trabajo en caso de regularización.

- El Real Decreto-Ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de seguridad social y otras medidas fiscales de apoyo social (BOE de 9 de noviembre), establece la no tributación de las ayudas públicas por destrucción de elementos patrimoniales como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de La Palma.
- El Real Decreto-Ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía (BOE de 16 de marzo), que eleva la cuantía de la reducción general aplicable en 2021 al rendimiento neto de módulos para las actividades agrarias.

Además, se han aprobado otras normas en 2021 con efectos para el periodo impositivo 2022:

- 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 (BOE de 10 de julio), homogeniza el tratamiento de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen y establece un régimen disolución y liquidación para las sociedades de inversión mobiliaria de capital variable que afecta a la fiscalidad de los socios.
- La Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 2 de diciembre), mantiene el contenido de la orden de módulos del ejercicio 2021.
- La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2022 (-LPGE 2022- BOE de 29 de diciembre), ha vuelto a revisar los límites absolutos para la aplicación de las reducciones en la base imponible vinculada a los distintos sistemas de previsión social y a prorrogar para el ejercicio 2022 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.
- El Real Decreto-Ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de

Canarias, y se fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a métodos y regímenes especiales de tributación (BOE de 29 de noviembre), establece un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva.

Además, en la actualidad existen varias normas en tramitación con medidas que afectan al IRPF:

- El proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes, que introduce importantes modificaciones en el IRPF, tanto a favor de empresas emergentes, como es la mejora en la fiscalidad de la entrega de acciones a sus trabajadores para que puedan atraer el talento, como de carácter general, como son la mejora del régimen de impatriados mediante la atracción de teletrabajadores internacionales, así como de la familia que le acompañe, y la reducción del tiempo de residencia fiscal previa para acceder al mismo; la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, con una significativa elevación de la deducción y del tiempo durante el cual se puede invertir en tales compañías, o la nueva regulación prevista para los gestores de fondos de capital-riesgo, para los que se incorpora una importante rebaja impositiva.
- El proyecto de Ley por el derecho a la vivienda, que pretende estimular el alquiler de vivienda a precios asequibles a través de la incorporación de reducciones superiores a aplicar sobre el rendimiento neto derivado del alquiler de la misma.
- El anteproyecto de Ley de medidas de eficiencia procesal del servicio público de justicia, que extiende la exención prevista para las indemnizaciones por daños personales a otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos y psíquicos en casos distintos de accidentes de tráfico, cuya cuantía no se haya fijado legal ni judicialmente, pero cuyo abono sea consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.
- El proyecto de Ley de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por el que se modifica el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que establece nuevas modificaciones en los límites fiscales y financieros aplicables a las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2021 o al 2022. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias, resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y sentencias del Tribunal Supremo (TS) más relevantes evacuadas durante 2021.

2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2021 y 2022

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2021 o al 2022.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2021

Se analizan a continuación, siguiendo el esquema de liquidación del impuesto, las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2021.

2.1.1. Rentas exentas

En el ámbito de las rentas exentas, son varias las medidas adoptadas durante este ejercicio. En primer lugar, como consecuencia de las ayudas concedidas en materia de rehabilitación energética por el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. En segundo lugar, como consecuencia de la erupción volcánica acaecida en la isla de La Palma y la tormenta Filomena. Por último, se lleva a cabo una ampliación de la exención de sueldos previstas para tripulantes de buques vinculados al Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.

Se examina cada una de estas medidas:

2.1.1.1. Ayudas en materia de rehabilitación energética de viviendas

Con la finalidad de favorecer la rehabilitación energética de viviendas, el Real Decreto-Ley 19/2021 ha modificado la redacción del apartado 3 de la disposición adicional quinta de la LIRPF declarando exentas las ayudas percibidas por personas físicas derivadas de los programas establecidos en las siguientes normas:

- Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de Rehabilitación Energética para Edificios Existentes en Municipios de Reto Demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de Regeneración y Reto Demográfico del Plan de Rehabilitación y Regeneración Urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas.

- Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla.
- Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

En consecuencia, las ayudas públicas percibidas en 2021 derivadas de dichos programas no deberán integrarse en la base imponible del IRPF de dicho ejercicio.

2.1.1.2. Ayudas públicas por destrucción de elementos patrimoniales como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de La Palma

Como consecuencia de los cuantiosos daños materiales derivados de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de La Palma, iniciada en septiembre de 2021, ha sido necesario aclarar la no tributación de las ayudas públicas percibidas como consecuencia de los mismos dando el Real Decreto-Ley 25/2021 nueva redacción a la letra c) del apartado 1 de la disposición adicional quinta de la LIRPF.

La redacción anterior de dicha disposición adicional establecía la no tributación de las ayudas públicas percibidas para reparar la destrucción de elementos patrimoniales por incendio, hundimientos o inundaciones. Si bien podría considerarse que la destrucción de tales elementos patrimoniales eran por incendios o hundimientos consecuencia de la erupción volcánica, la necesidad de dotar de la debida seguridad jurídica y evitar cualquier duda interpretativa hizo necesaria la revisión de la redacción de la citada disposición adicional, de manera que resultará expresamente de aplicación en el supuesto de erupciones volcánicas u otros fenómenos naturales.

En consecuencia, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la no integración en la base imponible de ayudas públicas percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales no se limita a supuestos de incendios, hundimientos o inundaciones, sino que se extiende a erupciones volcánicas u otras causas naturales.

Ejemplo 1

Un contribuyente ha perdido su vivienda habitual como consecuencia de la erupción volcánica producida en la isla de La Palma. La vivienda fue adquirida en 2019 por 120.000 euros, representando las ayudas públicas percibidas por la destrucción de dicha vivienda de 80.000 euros.

- Ayuda percibida: No integración en la base imponible (disp. adic. quinta.1 c): 80.000 euros.
- Pérdida patrimonial (suponiendo la pérdida del terreno): 120.000 – 80.000 (ayuda exenta) = 40.000 euros.

2.1.1.3. Exención de ayudas por daños personales derivadas de determinados fenómenos naturales

Como consecuencia de los daños personales derivados de la borrasca Filomena, el Real Decreto-Ley 10/2021 declara exentas las ayudas percibidas en los supuestos de fallecimiento y de incapacidad directamente causada por aquella.

Por otra parte, el Real Decreto-Ley 20/2021 declara exentas las ayudas por daños personales causados directamente por la erupción volcánica en la isla de La Palma.

2.1.1.4. Ampliación de la exención aplicable a los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras

Como consecuencia de la necesidad de adecuar el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo, contenidas en la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea, la disposición final primera de la Ley 11/2021 ha dado nueva redacción al apartado 3 del artículo 73 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio).

En concreto, se ha extendido la consideración de inscritos en el registro especial y, por tanto, acceso al régimen fiscal correspondiente, a los buques que, no estando inscritos en dicho registro especial, pertenezcan a empresas navieras que sí estén inscritas en dicho registro especial, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el buque estuviera registrado en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE).
- Que el buque cumpla con los mismos requisitos y condiciones que la disposición adicional decimosexta del texto refundido de la Ley de puertos del Estado y de la marina mercante, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, que exige a los buques para su inscripción en dicho registro especial.
- Que la empresa naviera y el buque cumplan los requisitos exigidos en el artículo 73 bis de la citada Ley 19/1994.

De cumplirse dichos requisitos, sus tripulantes contribuyentes del IRPF tendrán exento, a partir del 1 de enero de 2021, el 50 % de los rendimientos del trabajo personal que se hayan

devengado con ocasión de la navegación realizada en tales buques, de manera análoga a lo que ya venía ocurriendo con los tripulantes de los buques inscritos en el citado registro especial.

2.1.2. Rendimientos del capital mobiliario

El apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2021 modifica la letra h) del apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF, relativo a la regla especial de imputación temporal aplicable a los seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión (seguros *unit linked*), con la finalidad de adaptarlo a las últimas modificaciones normativas aplicables a las entidades aseguradoras.

En particular, en relación con la clase de instituciones de inversión colectiva (IIC) en cuyas acciones o participaciones puede ser invertida la provisión matemática vinculada al seguro de vida, se actualiza la referencia a la vigente directiva en materia de IIC, esto es, la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, de manera que serán IIC previstas en dicha directiva, además de en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC (Ley 35/2003), las que serán aptas para dicha inversión.

Por otra parte, en relación con los activos en los que deben invertirse las provisiones de cada conjunto de activos, la derogación del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, ha hecho que sea necesario sustituir la referencia al artículo 50 de este último por el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

Por último, la supresión de los límites de diversificación y dispersión que establecía, con carácter general, para los contratos de seguro, el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados aprobado por el Real Decreto legislativo 6/2004, de 5 de marzo, y su reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, ha hecho necesario eliminar la referencia a los mismos en la LIRPF.

En consecuencia, se trata de una mera adaptación de la normativa fiscal a los cambios efectuados en la normativa financiera, sin que afecte a aspectos esenciales de la configuración de la regla especial de imputación temporal establecida en la LIRPF para este tipo de seguros de vida.

2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario

En el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario se han adoptado tres medidas. Como consecuencia de la situación económica derivada de la crisis sanitaria, por una parte, se ha reducido el plazo temporal exigido para que las cantidades adeudadas por los

arrendatarios puedan ser deducibles como saldos de dudoso cobro y, por otra, se ha establecido un incentivo fiscal temporal con el que se ha tratado de estimular la reducción de la renta arrendaticia de determinados locales. Además, se ha revisado la reducción por arrendamiento de viviendas con la finalidad de que la misma solo resulte aplicable a los rendimientos declarados por el contribuyente.

2.1.3.1. Ampliación de los saldos de dudoso cobro

De forma análoga a la reducción del plazo de seis a tres meses en relación con las pérdidas por deterioro de créditos en el impuesto sobre sociedades (IS), el artículo 15 del Real Decreto-Ley 35/2020, reduce de seis a tres meses el plazo para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro.

De esta forma, en un momento en el que se estaban produciendo mayores impagos de alquileres, el IRPF permite computar una mayor cuantía de estos últimos al flexibilizar el requisito temporal exigido para que se aplique el tratamiento fiscal de los saldos de dudoso cobro.

Esta reducción de plazo será temporal, pues solo es aplicable en los ejercicios 2020 y 2021.

2.1.3.2. Nuevo incentivo fiscal para fomentar la rebaja de la renta arrendaticia de locales

Con la finalidad de estimular la reducción de la rebaja arrendaticia de determinados locales de negocios, el artículo 13 del Real Decreto-Ley 35/2020 añade una nueva disposición adicional cuadragésima novena en la LIRPF estableciendo un nuevo incentivo fiscal aplicable exclusivamente en el periodo impositivo 2021.

Dicho incentivo fiscal consiste en permitir computar como gasto deducible la rebaja de la renta arrendaticia acordada con el arrendatario correspondiente a los meses de enero, febrero y marzo de 2021. De esta manera, dicha rebaja, que ya determina una minoración de los ingresos, es computada como gasto deducible, lo que permite que el propietario recupere una parte de la misma a través de una reducción de la cuantía del rendimiento neto del capital inmobiliario y, en consecuencia, de la cuota resultante de la autoliquidación vinculado a este último.

Este incentivo fiscal solo es aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- El arrendador no puede ser un gran tenedor, entendiéndose por tales aquellos que sean titulares de más de 10 inmuebles urbanos, excluyendo garajes y trasteros, o de una superficie construida de más de 1.500 m².
- El arrendatario no puede ser una persona o entidad vinculada con el arrendador en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), o

estar unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive.

- Que ambos hubieran suscrito un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, o de industria.
- Que el arrendatario destine el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 (comercio, restaurantes, hospedaje y reparaciones), en los grupos 755 (agencias de viajes), 969 (otros servicios recreativos), 972 (salones de peluquería e instituto de belleza) o 973 (servicios fotográficos, máquinas automáticas fotográficas y servicios de fotocopias) de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (IAE).
- La rebaja de la renta arrendaticia tiene que haberse acordado a partir del 14 de marzo de 2020 de manera voluntaria entre las partes y ser definitiva, sin posterior recuperación o retorno al propietario. Por tanto, no será aplicable cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones.

Cumpliendo tales requisitos, en el periodo impositivo 2021 podrán computar como gasto deducible la rebaja de la renta correspondiente a los tres primeros meses del año (enero, febrero y marzo de 2021).

Ejemplo 2

El 1 de octubre de 2020, como consecuencia de la difícil situación económica que estaban sufriendo las agencias de viajes, se acuerda una rebaja de la renta arrendaticia del local en el que se ubica esta última, de manera que durante un año la renta será de 800 euros en lugar de 1.000. Los gastos deducibles durante 2021 son 4.500 euros (incluida la amortización del local).

Rendimiento del capital inmobiliario 2021:

Ingresos $(800 \times 9) + (1.000 \times 3)$	10.200
Gastos deducibles	4.500
Rendimiento neto previo	5.700
Gasto deducible incentivo fiscal (200×3)	600
Rendimiento neto del capital inmobiliario	5.100

De esta forma, suponiendo la aplicación de un tipo marginal del 37 %, de la rebaja de la renta acordada durante el primer trimestre del año (600 €), el propietario recupera 222 euros $(600 \times 0,37)$.

2.1.3.3. Reducción por obtención de rendimientos procedentes del arrendamiento de viviendas

La redacción original del artículo 23.2 de la LIRPF establecía que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo se reducirá en un 60 %. Ahora bien, en dicha redacción se añadía que: «Esta reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente».

La interpretación realizada por la Administración tributaria de dicho inciso era el que se derivaba de su redacción literal, de manera que, si el contribuyente no declaraba tales rendimientos en su autoliquidación, la detección de los mismos en fase de comprobación determinaba la no aplicación de la misma en relación con los rendimientos descubiertos, pues no eran rendimientos declarados por el contribuyente.

Sin embargo, esta interpretación aparentemente clara dado el literal de la norma era errónea, pues el TS, en su Sentencia de 15 de octubre de 2020, dictada en el recurso de casación número 1434/2019 (NFJ079400), establece que la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente», a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones. En consecuencia, la Administración tributaria, en su liquidación, debe aplicar la citada reducción en relación con los rendimientos no incorporados en la autoliquidación inicialmente presentada por el contribuyente.

Sin entrar a valorar el difícilmente comprensible argumentario contenido en dicha sentencia, cuestión que queda al margen de este artículo, el legislador ha considerado necesario establecer que dicha reducción solo sea aplicable cuando se produzca un cumplimiento voluntario por parte del contribuyente mediante la incorporación del rendimiento del capital inmobiliario en su autoliquidación del IRPF.

A tal efecto, el apartado 2 del artículo 3 de la Ley 11/2021 ha modificado el artículo 23.2 de la LIRPF de manera que dicha reducción solo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Como consecuencia de lo anterior, no resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.

De esta forma, en la nueva regulación se despeja cualquier duda sobre el deseo del legislador de vincular claramente la aplicación de la reducción al previo cumplimiento por el contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Esta modificación resulta aplicable a partir del 11 de julio de 2021, lo que significa que debe ser tenida en cuenta para los IRPF que se devenguen a partir de dicha fecha.

2.1.4. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, las medidas adoptadas son consecuencia de la crisis sanitaria derivada del SARS-CoV-2 y afectan tanto a contribuyentes en estimación directa como en objetiva, si bien ha sido fundamentalmente sobre estos últimos, ante la rigidez derivada de las propias normas de determinación del rendimiento neto, sobre la que realmente han operado la mayoría de las medidas.

Se analizan las distintas medidas a continuación.

2.1.4.1. Método de estimación directa: pérdidas por deterioro de créditos

De forma análoga a lo señalado anteriormente en relación con los saldos de dudoso cobro, el artículo 14 del Real Decreto-Ley 35/2020 reduce, para los ejercicios 2020 y 2021, de seis a tres meses el plazo a computar desde el vencimiento de la obligación a que se refiere la artículo 13.1 a) de la LIS hasta el devengo de impuesto, para que los contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión por cumplir las condiciones del artículo 101 de la LIS puedan deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores.

2.1.4.2. Método de estimación objetiva

En el ámbito de la estimación objetiva, se han adoptado distintas medidas cuyo contenido se describen a continuación.

A) Orden de módulos para el ejercicio 2021

La Orden HAC/1155/2020 desarrolla para el año 2021 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la orden de módulos del ejercicio 2020, manteniendo idénticos tanto la cuantía de los signos, índices o módulos como las instrucciones de aplicación.

Por tanto, obviando las modificaciones llevadas a cabo en dicha materia para el ejercicio 2020 por el Real Decreto-Ley 35/2020, puede concluirse que el método de estimación objetiva permanece sin cambios relevantes en la próxima campaña de declaración del impuesto.

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

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, el artículo 63 de la Ley 11/2020 ha modificado la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF con la finalidad de

prorrogar la aplicación de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen aplicándose desde dicha fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2020 que se debe considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en lugar de 150.000 euros, y de 125.000 euros, en lugar de 75.000 euros, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que se debe tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en lugar de 150.000 euros.

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

C) Efectos temporales de la renuncia tácita o expresa al método de estimación objetiva

El artículo 10 del Real Decreto-Ley 35/2020 exceptúa, cuando se cumplan determinadas condiciones, la obligación de determinar el rendimiento neto de la actividad económica con arreglo al método de estimación directa durante al menos tres años en los supuestos de renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva.

De esta forma, los contribuyentes que renunciaron de manera tácita al método de estimación objetiva en 2020 (con carácter general, en el momento de presentar el primer pago fraccionado correspondiente al ejercicio 2020 y, en el caso de inicio de la actividad en 2020, cuando se presente el primer pago fraccionado correspondiente a la misma), así como aquellos que por inicio de la actividad a partir del 1 de abril de 2020 hubieran renunciado a dicho régimen en el momento de presentar la declaración censal, podrán volver a determinar el rendimiento neto de la actividad en 2021 con arreglo al método de estimación directa a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, siempre que hubieran revocado dicha renuncia de manera expresa en el mes de diciembre de 2020 o de forma tácita mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

D) Minoración de la cuantía de los pagos fraccionados correspondientes al primer trimestre de 2021

Si bien se trata de una medida meramente financiera que no afecta a la declaración anual, el apartado 3 del artículo 10 del Real Decreto-Ley 35/2020 establece que para la determinación de la cuantía a ingresar correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre de

2021 se tengan en cuenta las reducciones del 20 % (con carácter, general) y del 35 % (para las actividades de comercio, restauración, hostelería y transporte de viajeros) que con arreglo a dicho artículo resultaron de aplicación durante 2020.

En consecuencia, por aplicación de dicha medida, todos los contribuyentes en estimación objetiva pudieron reducir la cuantía a ingresar correspondiente al primer pago fraccionado de 2021.

E) Elevación de la reducción general aplicable al rendimiento neto de módulos de las actividades agrarias en 2021

Por último, el Real Decreto-Ley 4/2022 ha elevado del 5 al 20 % la reducción general aplicable sobre el rendimiento neto de módulos de las actividades incluidas en el anexo I (actividades agrícolas, ganaderas y forestales) de la Orden HAC/1155/2020 anteriormente comentada.

2.1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2021 da nueva redacción al artículo 36 de la LIRPF con la finalidad de que el adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio con efectos de presente se subrogue en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el anterior propietario, siempre que el mismo se transmita antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento de este último si fuera anterior y el valor de adquisición original (en el que se subroga) sea inferior al valor que resulte de la aplicación de las reglas del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) en el momento de efectuar el pacto sucesorio.

En consecuencia, la aplicación de la medida (subrogación en valor y fecha del anterior propietario) se producirá cuando se cumpla una triple condición:

- Se adquiera un bien a través de un pacto sucesorio con efectos de presente.
- En el momento de celebrar el pacto sucesorio, el valor del bien derivado de la aplicación de las reglas del ISD es superior al valor de adquisición de dicho bien por el transmitente (causante), lo que determina que este último tenga una ganancia patrimonial exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 33.3 b) de la LIRPF (exención de la plusvalía del fallecido).
- Con posterioridad, antes del transcurso del plazo de cinco años y estando aún vivo el anterior propietario, se transmita el citado bien. En consecuencia, la transmisión dentro de los citados cinco años, pero una vez fallecido el anterior propietario, no determina la aplicación de esta medida.

El origen de esta medida hay que encontrarlo en la Sentencia del TS de 9 de febrero de 2016, dictada en resolución de recurso de casación en interés de ley número 325/2015 (NFJ061892), que estableció, en contra del criterio que hasta ese momento defendía la Administración tributaria, la consideración a efectos del artículo 33.3 b) de la LIRPF como transmisión *mortis causa* el apartamiento del derecho foral de Galicia, esto es, un pacto sucesorio con efecto de presente. Su carácter de transmisión *mortis causa*, a pesar de realizarse el negocio jurídico en vida del transmitente y del adquirente, determina para aquel la exención de la ganancia patrimonial obtenida por dicha transmisión y la consiguiente actualización de valores en el adquirente.

En consecuencia, el efecto combinado de ambas medidas (exención de la plusvalía en el transmitente y actualización de valores en el adquirente), como paso previo a una posterior transmisión a un tercero, permiten reducir de manera muy significativa la carga tributaria soportada en el conjunto de la operación respecto de la que hubiera derivado de la transmisión onerosa directa a terceros de tales bienes, lavando la plusvalía latente vinculada al activo y obteniendo, en muchas ocasiones, en el conjunto de la operación, ni siquiera una ganancia, sino una pérdida patrimonial al ser, después de los correspondientes gastos, el valor de transmisión al tercero inferior al propio valor de adquisición actualizado.

En estos casos, la aplicación de la medida, si bien no impide que la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia del pacto sucesorio esté exenta, al no dejar actualizar los valores en el nuevo propietario se evite que la tributación final del conjunto de la operación sea inferior a la que hubiera resultado de haberse vendido directamente dicho bien por el titular original.

En cuanto a la incidencia temporal de esta medida, debe señalarse que la misma afecta tanto a pactos sucesorios pasados como futuros, sin más limitación que la que deriva de lo dispuesto en el apartado 4 de la disposición transitoria primera de la citada Ley 11/2021, la cual establece que dicha medida solo resulte aplicable a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la misma (11 de julio de 2021) que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.

Ejemplo 3

Un contribuyente es propietario de un inmueble adquirido en 2006 por 60.000 euros. Lo transmite el 19 de junio de 2020 mediante un pacto sucesorio a un hijo (valor de mercado en ese momento: 200.000 €). Posteriormente, el hijo lo vende por 300.000 euros.

La ganancia patrimonial obtenida por el padre en 2020 estuvo exenta:

$$VT (200.000) - VA (60.000): 140.000 \text{ (exento por plusvalía del fallecido -art. 33.3 b) de la LIRPF-)}$$

La posterior ganancia del hijo dependerá de la fecha de venta:

1. Se vende en febrero de 2021. Al venderse antes de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, el hijo puede actualizar valores.

Ganancia patrimonial: 100.000 euros.

$$VT (300.000) - VA (200.000) = 100.000$$

2. Se vende en diciembre de 2021. Al venderse una vez que ha entrado en vigor la Ley 11/2021 y estar dentro del plazo de cinco años desde que se celebró el pacto sucesorio, hay que diferenciar en función de si, en el momento de la venta al tercero, el padre estaba aún o no vivo.

- a) El padre falleció antes de la venta. Misma ganancia patrimonial que en el caso 1 anterior, al ser posible actualizar los valores.

- b) El padre aún vivía en el momento de la venta. No es posible actualizar valores.

Ganancia patrimonial: 240.000 euros.

$$VT (300.000) - VA (60.000) = 240.000$$

Como puede observarse, el hijo tiene una ganancia patrimonial equivalente a la suma de la ganancia del supuesto a) anterior y la que estuvo exenta en sede del padre por aplicación de la exención del artículo 33.3 b) de la LIRPF.

3. Se vende en 2026. Al venderse una vez transcurrido el plazo de cinco años desde que se celebró el pacto sucesorio, el hijo puede actualizar valores.

Misma ganancia patrimonial que en el caso 1 anterior, al ser posible actualizar los valores.

2.1.6. Regímenes especiales: transparencia fiscal internacional

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, conocida como directiva antielusión fiscal o, por sus siglas en inglés, como ATAD, establece un nuevo régimen de transparencia fiscal internacional.

Teniendo en cuenta que España ya regula este régimen tanto en la normativa del IS como en la del IRPF, la transposición de dicha directiva al IS llevada a cabo por la Ley 11/2021 se limita a incorporar aspectos novedosos recogidos en aquella, manteniendo en términos generales la estructura y contenido del citado régimen.

A tal efecto, el apartado 4 de la Ley 11/2021 modifica artículo 91 de la LIRPF con la finalidad de adaptar su redacción a los cambios operados en el IS.

De esta manera, en primer lugar, se incorporan en el apartado 3 de dicho artículo dos nuevos supuestos de rentas que deben ser transparentadas. En particular, las rentas derivadas de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, y las derivadas de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

Además, en dicho apartado, en relación con la imputación de rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes, se incrementa del anterior 50 % a 2/3 la cuantía de los ingresos derivadas de aquellas que, de proceder de operaciones no realizadas con personas o entidades no vinculadas, exceptúan de la obligación de imputar.

En segundo lugar, desaparece la dispensa de no imputación de rendimientos derivados de la participación en fondos propios, de la cesión a terceros de capitales propios y de la transmisión de activos de tal naturaleza obtenidos por una sociedad *holding* (participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el art. 4.8.2 a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio –IP–).

El motivo de la eliminación es que este supuesto de exclusión no está recogido expresamente en la directiva y no puede ampararse en el supuesto general de exclusión relativo a la realización de actividades económicas en la medida en que disponer de una organización de medios materiales y personales para la gestión de las participaciones no supone que se lleve a cabo una actividad económica, según el alcance de este concepto en la normativa del impuesto y la interpretación dada al mismo por la Dirección General de Tributos (DGT).

Por último, se modifica el apartado 14, relativo a la no aplicación del régimen en relación con entidades residentes en algún Estado miembro de la UE, para extender dicha dispensa a las entidades que residan en un estado que forme parte del Acuerdo del EEE, al tiempo que se suprime la exigencia de que la constitución y operativa responda a motivos económicos válidos, ya que tal exigencia no tiene encaje dentro de la directiva.

2.1.7. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

La LPGE 2021 ha modificado la cuantía máxima de reducción en la base liquidable general por aportaciones a sistemas privados de previsión social.

Con carácter previo al análisis de dicha modificación, resulta relevante recordar las conclusiones a las que llegó en julio de 2020 la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal en su estudio de beneficios fiscales (*Spending Review 2019-2020*), en el que, tras analizar el beneficio fiscal, lo califica como regresivo y sugiere una reformulación completa del mismo.

En consecuencia, tomando como referencia dicho estudio, la LPGE 2021 adopta la primera de una sucesiva serie de modificaciones de la normativa tributaria y financiera en esta materia dirigida a reducir el incentivo fiscal vinculado a los sistemas individuales de previsión social y mejorarlo para los sistemas empresariales o de empleo.

A tal efecto, se modifica el artículo 52 de la LIRPF, minorando el límite absoluto de reducción en la base liquidable general para el conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales al conjunto de sistemas de previsión social de 8.000 a 2.000 euros anuales.

Al mismo tiempo, se establece un incremento en la cuantía de dicho límite de 8.000 euros adicionales aplicable exclusivamente a contribuciones empresariales efectuadas a dicho sistema.

Todo ello, manteniendo el tradicional límite porcentual del 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Como puede observarse, el efecto combinado de ambas medidas es claro. Las aportaciones individuales no podrán practicar una reducción anual superior a 2.000 euros en 2021, mientras que las contribuciones empresariales podrán reducir la base liquidable, con carácter general, en 8.000 euros, pudiendo incluso llegar a 10.000 euros en ausencia de aportaciones individuales.

Además, en el caso de trabajadores por cuenta propia, principales afectados por el cambio normativo, se permite calificar como contribución empresarial las aportaciones por ellos realizadas a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y participe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado. Evidentemente, lo anterior exige tener empleados y haber contratado el citado instrumento de previsión social empresarial.

Debe advertirse que la modificación operada en la normativa fiscal tiene su correlativa modificación en la normativa financiera y que, además, la disposición adicional decimosexta de la LIRPF, de manera análoga, traslada el límite fiscal señalado al límite financiero aplicable al conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social.

Por otra parte, la existencia en 2021 de un doble límite de reducción (2.000 – 8.000 €) ha hecho necesario determinar contra qué límite se deben aplicar los excesos de aportaciones pendientes de reducción por insuficiencia de base imponible o por aplicación del límite

porcentual de reducción (al ser un límite fiscal, pero no financiero). Para estos casos, el artículo 51 del RIRPF establecía que tales excesos de aportaciones podrían reducirse en los cinco ejercicios siguientes, con aplicación de los límites de reducción existentes para las aportaciones realizadas en el periodo impositivo en el que se aplique la reducción.

Ahora bien, dado que la nueva configuración de los límites distingue entre aportaciones realizadas por los contribuyentes y contribuciones empresariales imputadas por el promotor, en caso de que en un mismo periodo impositivo concurren unas y otras y además existan excesos de aportaciones, es preciso determinar la procedencia de tales excesos a efectos de que puedan ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes respetando los nuevos límites. Con esta finalidad, el Real Decreto 899/2021 modificó el citado artículo 51 del RIRPF estableciendo un criterio proporcional para determinar la procedencia de tales excesos.

Por análogas razones, el citado Real Decreto 899/2021 también añadió una disposición transitoria decimonovena al RIRPF con objeto de determinar cómo se van a poder reducir los excesos de aportaciones pendientes de reducción a 1 de enero de 2021, al haberse generado estos en ejercicios en los que el límite de reducción en base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social no distinguía entre aportaciones realizadas por el propio contribuyente y contribuciones empresariales realizadas por el promotor.

Ahora bien, a diferencia de la modificación operada en el artículo 51 del RIRPF, en el que se establece una regla de determinación proporcional, en esta ocasión se ha establecido que las cantidades pendientes de reducción corresponden preferentemente a contribuciones empresariales imputadas por el promotor, siempre, lógicamente, que el importe de las cantidades pendientes de reducción no sea superior al importe de las contribuciones empresariales realizadas durante los periodos impositivos 2016 a 2020.

Lo anterior es algo lógico, pues en el momento de realizar las aportaciones no existía un tratamiento diferenciado entre aportaciones del contribuyente y contribuciones empresariales, por lo que el contribuyente no podía conocer las consecuencias fiscales de los excesos de aportaciones y, habida cuenta que el límite aplicable a las contribuciones empresariales es sustancialmente superior al límite de las aportaciones del contribuyente, el hecho de considerar que los excesos de aportaciones corresponden preferentemente a contribuciones empresariales permite con carácter general mayores posibilidades de aprovechamiento de la reducción y por tanto resulta más favorable para el contribuyente.

Por último, la LPGE 2021, de manera coherente a la minoración en la cuantía de la reducción aplicable en relación con las aportaciones individuales a sistemas de previsión social, ha modificado el artículo 51.7 de la LIRPF rebajando de 2.500 a 1.000 euros la cuantía máxima que se puede reducir por aportaciones a los sistemas de previsión social en los que el cónyuge sin rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas, o con rendimientos de cuantía global inferior a 8.000 euros, sea partícipe, mutualista o titular.

Ejemplo 4

Durante el ejercicio 2021 ha realizado aportaciones a un plan de pensiones individual por importe de 1.200 euros. Además, la empresa en la que trabaja ha efectuado contribuciones empresariales por cuantía de 8.400 euros. La suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas es de 20.000 euros.

Cuantía máxima para reducir en la base imponible general por aportaciones a sistemas de previsión social:

- Límite absoluto: 9.600 euros.
 - Aportaciones individuales: 1.200 euros (límite 2.000 euros).
 - Contribuciones empresariales: 8.400 euros (límite 8.800 euros [8.000 + parte no consumida del límite de 2.000]).
- Límite relativo: 6.000 euros ($30\% \times 20.000$).

Total a reducir: la menor de los dos: 6.000 euros.

Exceso de aportación a reducir en los cinco años siguientes: 3.600 euros. De los cuales:

- 450 euros procederán de aportaciones individuales [$3.600 \times (1.200/9.600)$].
- 3.150 euros de contribuciones empresariales [$3.600 \times (8.400/9.600)$].

2.1.8. Escalas general y del ahorro

Con la finalidad de conseguir una mayor tributación en el IRPF por parte de los contribuyentes con rentas más altas, la LPGE 2021 establece nuevas escalas general y del ahorro.

En primer lugar, se aprueba la nueva escala general de gravamen vigente desde el 1 de enero de 2021, en la que se incorpora un nuevo tramo aplicable a partir de 300.000 euros de base liquidable general con una subida de 2 puntos en el tipo marginal. En concreto, la escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0,00	12.450	9,50
12.450	1.182,75	7.750	12,00



Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
20.200	2.112,75	15.000	15,00
35.200	4.362,75	24.800	18,50
60.000	8.950,75	240.000	22,50
300.000	62.950,75	En adelante	24,50

Evidentemente, no se modifica la escala autonómica, pues corresponde a cada comunidad autónoma su fijación, ni la escala aplicable a los residentes en el extranjero del artículo 65 de la LIRPF, los cuales ya soportan la subida señalada en la escala general estatal.

En cuanto a la escala aplicable sobre la base liquidable del ahorro, se incorpora un nuevo tramo a partir de 200.000 euros, con una subida de 3 puntos en el tipo marginal (la mitad en la escala estatal y la otra mitad en la autonómica). Como consecuencia de lo anterior, la escala estatal aplicable a la base liquidable del ahorro (art. 66 de la LIRPF) y la escala autonómica (art. 76 de la LIRPF) será, a partir del 1 de enero de 2021, la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	En adelante	26

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

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19



Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	En adelante	26

Por último, la elevación en los tipos marginales derivados de las nuevas escalas se trasladada al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados).

De esta manera, a la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

Y a la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1 f) del TRLIRNR (rentas del ahorro) se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23



Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
▶			
200.000	44.880	En adelante	26

2.1.9. Deducciones en cuota íntegra: nuevas deducciones por rehabilitación energética

El Real Decreto-Ley 19/2021 ha añadido una nueva disposición adicional quincuagésima a la LIRPF con la finalidad de incorporar tres nuevas deducciones por obras que mejoren la eficiencia energética de las viviendas propiedad del contribuyente, bien porque mejoren la demanda de calefacción y refrigeración o el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda, bien porque la obra de rehabilitación energética se produzca en el edificio en el que se ubica aquella.

Con carácter previo a su análisis, conviene señalar una serie de normas comunes a todas ellas:

- La base de deducción de cada una de ellas estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los certificados de eficiencia energética, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.
- Se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En ningún caso, se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.
- En cuanto a los certificados de eficiencia energética, estos deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021.

A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones, serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

A continuación, se analizan cada una de ellas.

2.1.9.1. Deducción por obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda

Como consecuencia de esta deducción, el contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra estatal el 20 % de las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho periodo para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler (en este último caso, la vivienda debe alquilarse antes del 31 de diciembre de 2023).

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Para la práctica de la deducción deben tenerse en cuenta las siguientes reglas especiales:

- Se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda únicamente cuando se reduzca en al menos un 7 % la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras (que deberá ser expedido en todo caso antes del 1 de enero de 2023), respecto del expedido antes del inicio de las mismas.
- No se puede practicar la deducción cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. Tampoco, cuando la misma obra dé derecho a la deducción por obras que mejoren mejora en el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda (deducción que se analiza a continuación en el apartado 2.1.9.2) o cuando la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción por obras de rehabilitación energética en edificios (deducción que se analiza en el apartado 2.1.9.3).
- La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras y tendrá en cuenta la totalidad de las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 en relación con tal obra.

Ejemplo 5

En diciembre de 2021 se abonaron 3.000 euros, y en enero de 2022, 4.000 euros, por una obra realizada durante el mes de noviembre de 2021 en la vivienda habitual del contribuyente que redujo un 7 % la demanda de calefacción.

- El certificado de eficiencia energética se expidió en diciembre de 2021:
 - La deducción se practicará en 2021.
 - Base de la deducción: 3.000 + 4.000 euros.
 - Base máxima: 5.000 euros
 - Deducción: 1.000 euros.
- El certificado de eficiencia energética se expidió en enero de 2022:
 - La deducción se practicará en 2022.
 - Base de la deducción: 3.000 + 4.000 euros.
 - Base máxima: 5.000 euros.
 - Deducción: 1.000 euros (5.000 × 20 %).

2.1.9.2. Deducción por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda

A través de esta segunda deducción, el contribuyente podrá minorar la cuota íntegra en el 40 % de las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho periodo para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable, al igual que en la deducción anterior, bien en su vivienda habitual o en cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler.

En este caso, la base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales.

Para la práctica de la deducción deben tenerse en cuenta las siguientes reglas especiales:

- Se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 % el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B» en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente

después de la realización de aquellas (que deberá ser expedido en todo caso antes del 1 de enero de 2023), respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

- Al igual que en la deducción anterior, no se puede practicar la deducción cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. Tampoco, cuando por la misma obra aplique la deducción anteriormente examinada en el apartado 2.1.9.1 o la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción por obras de rehabilitación energética en edificios (que se analiza en el apartado 2.1.9.3).
- De igual manera, la deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras y tendrá en cuenta la totalidad de las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022 en relación con tal obra.

Ejemplo 6

El contribuyente realizó una obra en su vivienda habitual en el mes de noviembre de 2021 que redujo un 40 % el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda. Los pagos por dicha obra se produjeron en diciembre de 2021 y agosto de 2022, por importe de 4.500 euros cada uno de ellos.

- El certificado de eficiencia energética se expidió en diciembre de 2021:
 - La deducción se practicará en 2021.
 - Base de la deducción: 4.500 + 4.500 euros.
 - Base máxima: 7.500 euros.
 - Declaración de 2021 inicialmente presentada (solo se había pagado 4.500 €): Deducción: 1.800 euros ($4.500 \times 0,4$).
 - Declaración complementaria de 2021 (cuando se paguen los 5.000 € restantes): Deducción final: 3.000 euros ($7.500 \times 0,4$).
- El certificado de eficiencia energética se expidió en enero de 2022:
 - La deducción se practicará en 2022.
 - Base de la deducción: 4.500 + 4.500 euros.
 - Base máxima: 7.500 euros.
 - Deducción: 3.000 euros ($7.500 \times 0,4$).

Ejemplo 7

El contribuyente ha realizado una obra en su vivienda en el primer semestre de 2022 que le ha permitido reducir la demanda de calefacción de la vivienda habitual en un 10 % y el consumo de energía primaria no renovable en un 40 %. Por dicha obra se satisficieron 12.000 euros al finalizar la misma, momento en el que se expidió el certificado de eficiencia energética.

La deducción por mejora en el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda es incompatible, respecto de la misma obra, con la deducción por obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda. Evidentemente, el contribuyente aplica la primera, al tener mayor base y porcentaje de deducción.

- La deducción se practicará en 2022 (ejercicio de expedición del certificado).
- Base de la deducción: 12.000 euros.
- Base máxima: 7.500 euros.
- Deducción: 3.000 euros ($7.500 \times 0,4$).

Ejemplo 8

Mismos datos que en el ejemplo anterior, si bien la obra se hizo en dos fases. Primero, se realizaron las obras que permitieron reducir la demanda de calefacción (se expide el certificado para esta obra en febrero de 2022), abonando en ese momento 4.000 euros, y luego, otra obra sobre la misma vivienda que permitió reducir el consumo de energía primaria no renovable (el certificado se expidió en julio de 2022) por importe de 8.000 euros.

Al ser dos obras, podrá practicar la deducción de manera independiente respecto de cada de ellas.

- Deducción por reducción de la demanda de calefacción:
 - La deducción se practicará en 2022 (ejercicio de expedición del certificado).
 - Base de la deducción: 4.000 euros.
 - Base máxima: 5.000 euros.
 - Deducción: 800 euros ($4.000 \times 0,2$).
- Deducción por reducción del consumo de energía primaria no renovable:
 - La deducción se practicará en 2022 (ejercicio de expedición del certificado).
 - Base de la deducción: 8.000 euros.

- Base máxima: 7.500 euros.
- Deducción: 3.000 euros ($7.500 \times 0,4$).

Total deducción: 3.800 euros.

2.1.9.3. Deducción por obras de rehabilitación energética en edificios

La tercera deducción aprobada por el Real Decreto-Ley 19/2021 consiste en que los propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominantemente residencial en los que se hayan llevado a cabo desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 obras de rehabilitación energética podrán deducirse el 60 % de las cantidades satisfechas durante dicho periodo por tales obras.

En este caso, la base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales, pero las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

Para la práctica de la deducción tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquellas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquellas (que deberá ser expedido en todo caso antes del 1 de enero de 2024) una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 % como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B» en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

A diferencia de las deducciones anteriores, que solo podían aplicarse en un único ejercicio (en el de expedición del certificado), esta deducción se practicará en los periodos impositivos 2021, 2022 y 2023 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del periodo impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un periodo impositivo posterior a aquel en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de dicho periodo impositivo.

Además, para la aplicación de la deducción debe tenerse en cuenta que se asimilan a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas y no darán

derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

Por último, cuando las obras del edificio son llevadas a cabo por la comunidad de propietarios, la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

Ejemplo 9

Desde noviembre de 2021 hasta diciembre de 2023, se han abonado 8.000 euros cada año por una obra realizada en el edificio durante ese periodo que reduce el consumo de energía primaria no renovable en más de un 30 %. El certificado de eficiencia energética se expide en 2022:

- 2021. No hay deducción al no estar aún expedido el certificado.
- 2022. Puede aplicar la deducción.
 - Base de la deducción (2021 + 2022): $8.000 + 8.000 = 16.000$ euros.
 - Base máxima: 5.000 euros.
 - Deducción: 3.000 euros ($5.000 \times 0,6$).
 - Base de la deducción no practicada: 11.000 euros.
- 2023:
 - Base de la deducción: 8.000 euros.
 - Deducción pendiente de ejercicios anteriores: 11.000 euros.
 - Base máxima: 5.000 euros.
 - Deducción: 3.000 euros ($5.000 \times 0,6$).
 - Base de la deducción no practicada: 14.000 euros.
- 2024:
 - Deducción pendiente ejercicios anteriores: 14.000 euros.
 - Base máxima: 5.000 euros.
 - Deducción: 3.000 euros ($5.000 \times 0,6$).
 - Base de la deducción no practicada: 3.000 euros.
 - Deducción próximos ejercicios: 0 euros (ya alcanzado el límite de 15.000 €).

2.1.10. Pagos a cuenta

Como consecuencia de la nueva escala general estatal de gravamen analizada en el apartado 2.1.8 anterior, la LPGE 2021 ha aprobado una nueva escala de retenciones que recoge tanto el nuevo tramo como la elevación en el tipo marginal aprobada.

En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2021, la nueva escala de gravamen regulada en el artículo 101.1 de la LIRPF será la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0,00	12.450	19
12.450	2.365,50	7.750	24
20.200	4.225,50	15.000	30
35.200	8.725,50	24.800	37
60.000	17.901,50	240.000	45
300.000	125.901,50	En adelante	47

Como consecuencia de la aprobación de dicha escala, el Real Decreto 899/2021 ha modificado el artículo 87.5 del RIRPF con la finalidad de elevar el tipo máximo de retención aplicable en los supuestos de regularización en consonancia con el tipo marginal máximo de la nueva escala.

De esta manera, a partir del 21 de octubre de 2021, el tipo máximo de retención se eleva del 45 al 47 % con carácter general, y del 18 al 19 % cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF.

Por último, de manera coherente, la LPGE 2021 establece que el tipo de retención aplicable desde el 1 de enero de 2021 a los trabajadores desplazados a territorio español sobre los rendimientos del trabajo que excedan de 600.000 euros será el 47 % en lugar del 45 % vigente en ejercicios anteriores.

2.1.11. Jurisdicciones no cooperativas

La Ley 11/2021 ha modificado la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, sustituyendo desde el 11 de julio de 2021 el concepto de «paraíso fiscal» por el de «jurisdicción no cooperativa».

Con esta medida se pretende combatir más eficientemente el fraude fiscal, ampliando el concepto de paraíso fiscal, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, identificando aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación, o bien, por su opacidad y falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios.

La relación de los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas se determinarán por la ministra de Hacienda mediante orden ministerial. Debe advertirse que se tratará de una lista dinámica, que debe ser periódicamente actualizada, de manera que los incumplimientos de los compromisos adoptados pueden determinar la vuelta de un determinado país o territorio a la lista de jurisdicciones no cooperativas.

Evidentemente, esta medida afecta a las distintas normas antiparaíso contenidas a lo largo de la LIRPF.

No obstante, debe indicarse que se ha introducido por dicha Ley 11/2021 una disposición transitoria segunda en la citada Ley 36/2006, en cuya virtud, en tanto no se apruebe la señalada orden ministerial con la relación de países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, esto es, la hasta ahora vigente lista de paraísos fiscales.

En consecuencia, teniendo en cuenta que dicha orden no se ha aprobado en 2021, puede afirmarse que el efecto práctico de este cambio normativo en el IRPF correspondiente a dicho ejercicio es nulo.

2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2022

A continuación, se analizan, siguiendo el esquema de liquidación del impuesto, las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2022.

2.2.1. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, las medidas introducidas, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, afectan exclusivamente a los contribuyentes en estimación objetiva.

Su contenido se detalla a continuación.

2.2.1.1. Orden de módulos para el ejercicio 2022

La Orden HFP/1335/2021 desarrolla para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la orden de módulos del ejercicio 2021, manteniendo idénticos tanto la cuantía de los signos, índices o módulos, como las instrucciones de aplicación.

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

De manera equivalente a lo realizado desde el año 2016, la LPGE 2022 ha modificado la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF con la finalidad de prorrogar la aplicación de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen aplicándose desde dicha fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2021 a considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros en lugar de 150.000 euros, y de 125.000 euros en lugar de 75.000 euros, en el caso de operaciones en los que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que se debe tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros en lugar de 150.000 euros.

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

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

Como consecuencia de la prórroga de los límites excluyentes de la estimación objetiva, el Real Decreto-Ley 31/2021 ha establecido un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva que abarca desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022.

2.2.1.4. Efectos temporales de la renuncia tácita o expresa al método de estimación objetiva

El artículo 10 del Real Decreto-Ley 35/2020 exceptúa, cuando se cumplan determinadas condiciones, la obligación de determinar el rendimiento neto de la actividad económica con arreglo al método de estimación directa durante al menos tres años en los supuestos de renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva.

De esta forma, los contribuyentes que renunciaron de manera tácita al método de estimación objetiva en 2020 (con carácter general, en el momento de presentar el primer pago fraccionado correspondiente al ejercicio 2020 y, en el caso de inicio de la actividad, cuando se presente el primer pago fraccionado correspondiente a la misma), así como aquellos que por inicio de la actividad a partir del 1 de abril de 2020 hubieran renunciado a dicho régimen en el momento de presentar la declaración censal, así como los contribuyentes que renunciaron de manera expresa o tácita al método de estimación objetiva en 2021, podrán volver a determinar el rendimiento neto de la actividad en 2022 con arreglo al método de estimación directa, siempre que hubieran revocado dicha renuncia de manera expresa en el mes de diciembre de 2021 o de forma tácita mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2022 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

2.2.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la Ley 11/2021 ha introducido diversas modificaciones aplicables a partir del 1 de enero de 2022. Por una parte, se establecen nuevos requisitos para computar el número mínimo de accionistas requerido para que las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) puedan aplicar el tipo de gravamen establecido para las IIC, lo que, a su vez, ha exigido el establecimiento de un régimen de disolución y liquidación de la misma con determinadas particularidades en el IRPF de sus socios personas físicas. Por otra parte, se homogeniza el tratamiento en el IRPF de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

A continuación, se analizan estas medidas.

2.2.2.1. Fondos y sociedades cotizados en el extranjero

El artículo tercero de la Ley 11/2021 homogeniza el tratamiento de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

La razón de esta modificación hay que encontrarla en el hecho de que la vigente normativa del IRPF establece para los fondos y sociedades de inversión cotizados un tratamiento diferenciado respecto de las restantes IIC, en atención a su particular régimen de transmisión, similar al de las acciones. Este tratamiento diferenciado consiste en excluir a los ETF de la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión, conocido popularmente como «régimen de traspasos», tal y como se señala en el último párrafo del artículo 94.1 a) de la LIRPF.

Ahora bien, la exclusión del régimen de traspasos que hasta ahora contenía dicho artículo solo resultaba aplicable respecto a ETF españoles, los regulados en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, así como a ETF extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española, pero no a aquellos ETF extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que coticen únicamente en bolsa extranjera.

Para corregir esta clara distorsión entre uno y otro producto, se extiende a los ETF que coticen en bolsa extranjera el tratamiento previsto para los ETF que cotizan en bolsa española respecto del régimen de traspasos.

A tal efecto, la citada Ley 11/2021 añade un número 3.º en el artículo 94.2 a) de la LIRPF por el que se excluye la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos respecto de ETF análogos a los ETF españoles, con independencia de donde coticen.

Ahora bien, con la finalidad de respetar las expectativas de quienes hubieran adquirido ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos antes del 1 de enero de 2022 y que, por lo señalado anteriormente, podían aplicar el régimen de traspasos, se añade una disposición transitoria trigésima sexta en la LIRPF que permite aplicar a partir del 1 de enero de 2022 dicho régimen a los ETF que cotizan en bolsa extranjera adquiridos con anterioridad a dicha fecha, siempre que la reinversión no se destine a la adquisición de otros ETF (español o extranjero).

2.2.2.2. Régimen fiscal de disolución y liquidación de las sociedades de inversión de capital variable

El artículo 1 de la Ley 11/2021 ha modificado el artículo 29.4 a) de la LIS estableciendo nuevas reglas para computar el número mínimo de accionistas que debe tener una sociedad de inversión variable para poder aplicar el tipo del 1 % en dicho impuesto. En concreto, dicha norma ha establecido que solamente se computarán aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros, determinados de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones, cifra que se eleva a 12.500 euros cuando se trate de SICAV por compartimentos.

Además, como complemento a lo anterior, se establece que la Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento del número mínimo de accionista, debiendo a tal efecto la sociedad de inversión mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

Como consecuencia de este cambio relevante en la operativa de este tipo de entidades, la propia Ley 11/2021 ha incorporado una disposición transitoria cuadragésima primera en la LIS en la que regula un régimen especial de disolución y liquidación al que pueden acogerse las entidades que lo deseen, garantizando una reorganización ordenada del sector como consecuencia de los nuevos requisitos legales.

A tal efecto, las SICAV a las que les haya resultado aplicable el tipo del 1 % durante el periodo impositivo 2021 y deseen acogerse a este régimen transitorio deberán adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación durante el año 2022 y realizar con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

La consecuencia para los socios de la sociedad en liquidación, contribuyentes del IRPF, es que no integrarán en la base imponible la ganancia de patrimonio derivada de la liquidación de la entidad siempre que el total de dinero o bienes que les corresponda como cuota de liquidación se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en otra SICAV o en un fondo de inversión de carácter financiero regulados por la Ley 35/2003 que tributen al tipo del 1 %. En este caso, las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación.

Debe tenerse en cuenta que la reinversión no puede ser parcial y que debe efectuarse antes de haber transcurrido siete meses contados desde la finalización del plazo establecido para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación.

2.2.3. Reducciones en la base imponible derivada de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

La LPGE 2022 ha vuelto a introducir modificaciones en la cuantía máxima de reducción en la base liquidable general por aportaciones a sistemas privados de previsión social.

En concreto, se modifica el artículo 52 de la LIRPF minorando el límite absoluto de reducción en la base liquidable general para el conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales al conjunto de sistemas de previsión social de 2.000 a 1.500 euros anuales.

Al mismo tiempo, el incremento en la cuantía de dicho límite de 8.000 euros adicionales aplicable exclusivamente a contribuciones empresariales efectuadas a dicho sistema se eleva a 8.500 euros.

Además, en relación con este límite, se permite computar dentro del mismo no solo las contribuciones empresariales, sino también las aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social empresarial de cuantía igual o inferior a la respectiva contribución empresarial.

Ahora bien, con la finalidad de evitar que se reconviertan en contribuciones empresariales las aportaciones individuales a través de la correspondiente modificación o novación contractual en el marco de un sistema de retribución flexible, se señala expresamente que

las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

Todo ello, manteniendo el tradicional límite porcentual del 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

Por otra parte, como en ocasiones anteriores, la modificación operada en la normativa fiscal tiene su correlativa modificación en la normativa financiera.

Ejemplo 10

Durante el periodo impositivo 2022, un trabajador ha aportado 1.200 euros a su plan de pensiones de empleo. Además, la empresa ha hecho contribuciones empresariales a su favor en un plan de pensiones de empleo por cuantía de 4.000 euros, aportando el trabajador a dicho plan 3.000 euros adicionales. La suma de los rendimientos netos del trabajo y actividades económicas es de 40.000 euros.

Cuantía máxima reducir en la base imponible general por aportaciones a sistemas de previsión social en 2022:

- Límite absoluto: 8.200 euros.
 - Aportaciones individuales: 1.200 euros (límite 1.500 €).
 - Contribuciones empresariales y aportaciones individuales al plan de pensiones de empleo: 7.000 euros.
 - Contribución empresarial: 4.000 euros.
 - Aportación individual: 3.000 euros.
 - Límite 8.800 euros (8.500 + parte no consumida del límite de 2.000).
- Límite relativo: 12.000 euros (30 % × 40.000).

Total a reducir: la menor de los dos: 8.200 euros.

3. Análisis de la doctrina administrativa

Además de las modificaciones normativas, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes y resoluciones del TEAC más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2021 relativas al IRPF.

3.1. Residencia fiscal en territorio español

3.1.1. Residencia habitual en territorio español. Efectos de la situación derivada de la crisis sanitaria del SARS-CoV-2 (Consultas V0862/2021, de 13 de abril -NFC079315-, y V2434/2021, de 22 de septiembre -NFC081106-)

La cuestión que se plantea es cómo afectan las circunstancias acaecidas con ocasión de la COVID-19 al cómputo de días para fijar la residencia habitual en territorio español.

Al respecto, en dichas consultas se hace referencia al informe *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, de 3 de abril de 2020. Este informe de la Secretaría de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha sido actualizado el 21 de enero de 2021 (*Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic*) al persistir la situación.

En el mismo se recogen una serie de pautas no vinculantes que los Gobiernos pueden adoptar en relación con la situación de excepcionalidad que puede vivir un contribuyente como consecuencia de la pandemia.

Al respecto, las citadas consultas resaltan la afirmación realizada en el párrafo 37, que señala como poco probable que la situación causada por la crisis de la COVID-19 afecte a la residencia fiscal a efectos de convenio. El párrafo 42 afirma que la determinación de la residencia fiscal es una cuestión de derecho interno de cada Estado. Además, muestra, en los casos analizados de posible doble residencia por la crisis de la COVID-19 (persona que se encuentra temporalmente fuera de su hogar y queda atrapado en un país y persona que está trabajando en un país y ha adquirido en el mismo su residencia, pero regresa temporalmente a su «país de origen anterior» por causa de la COVID-19, siendo posible que nunca haya perdido su condición de residente de su país de origen de acuerdo con la legislación nacional, o recupere el estado de residente a su regreso), que la aplicación de los criterios dirimientes para resolver los conflictos de residencia recogidos en los convenios (art. 4.2 del modelo de convenio de la OCDE) lo hacen con carácter general de manera satisfactoria.

3.1.2. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Cambio de empleador. Teletrabajo (Consulta V2273/2021, de 12 de agosto -NFC080763-)

En esta consulta se plantea si deben declararse bajo el régimen especial de trabajadores desplazados los rendimientos del trabajo obtenidos a partir de un cambio laboral, teniendo en cuenta que el nuevo trabajo se celebra con una entidad no residente y se realiza a distancia (teletrabajo) desde España.

Al respecto, la DGT aclara que tales rendimientos deben tenerse en cuenta en la declaración del IRPF de ese año (a la que resulta aplicable el régimen fiscal de impatriados), de lo que se deduce que el caso expuesto no es causa que determine la exclusión e inaplicación del citado régimen especial.

3.1.3. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Desplazamiento de administrador por la asunción de nuevas funciones (Consulta V0990/2021, de 20 de abril -NFC079624-)

En esta consulta se plantea si puede acogerse al régimen especial un contribuyente que fue nombrado administrador de una empresa española, sin remuneración ni funciones ejecutivas, y que, al cabo de cierto tiempo, como consecuencia de que el consejo de administración decide que asuma nuevas funciones, se desplaza a territorio español.

Al respecto, la DGT considera inaplicable el citado régimen especial, pues su desplazamiento a España no se producirá, tal y como requiere el artículo 93.1 b) 2.º de la LIRPF, como consecuencia de «la adquisición de la condición de administrador» de la entidad española, sino por la asunción de más funciones en el cargo ya existente.

Debe recordarse que es doctrina reiterada que, en ausencia de esa relación de causalidad entre el desplazamiento a España del consultante y la adquisición de la condición de administrador de la sociedad, se incumpliría el requisito previsto en el artículo 93.1 b) de la LIRPF y, en consecuencia, el consultante no podría optar por el régimen especial del artículo 93 de la LIRPF.

3.1.4. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Administrador que se desplaza. Participación en otras entidades y consejos de administración (Consulta V2983/2021, de 24 de noviembre -NFC081518-)

Si bien podría parecer una cuestión irrelevante, la reiteración de esta misma cuestión ante la DGT hace conveniente resaltar esta consulta. En la misma se pregunta sobre la procedencia de la aplicación del régimen especial cuando se participe en el capital de otras compañías distintas a la que determina su desplazamiento a territorio español (de la que es administrador), percibiendo dividendos o ganancias de estas acciones e, incluso, pudiendo ser miembro de su consejo de administración.

Al respecto, la DGT ha aclarado que la obtención de tales rentas, procedentes de otras entidades distintas a aquella cuyo nombramiento como administrador ha determinado su desplazamiento a territorio español, no impiden la aplicación del citado régimen especial.

3.2. Exenciones

3.2.1. Exenciones. Indemnización por responsabilidad civil por daños personales. Accidente en el extranjero (Consulta V2534/2021, de 13 de octubre -NFC081215-)

En esta consulta se plantea si la exención por indemnizaciones por responsabilidad civil por daños personales resulta aplicable cuando tales daños se han producido en el extranjero.

Al respecto, la DGT determina la procedencia de la exención regulada en el artículo 7 d) de la LIRPF, con independencia del lugar o país en el que se produzcan los daños, siempre que su cuantía se corresponda con la que establezca la normativa de ese país o con la cuantía que judicialmente pudieran reconocer los jueces y tribunales de dicho país.

3.2.2. Exención. Indemnización por despido o cese. Abono de la indemnización antes de reconocerse su improcedencia en el acto de conciliación (Consulta V1875/2021, de 15 de junio -NFC080470-)

En esta consulta se analiza una situación frecuente consistente en abonar la indemnización por despido antes del reconocimiento de la improcedencia en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC).

Como puede observarse, la empresa satisfizo a la consultante una indemnización por despido cuando aún no se había reconocido la improcedencia ante el SMAC, o bien, mediante resolución judicial, por lo que en dicho momento no resultaba de aplicación la exención contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF, y la indemnización satisfecha se encontraba sujeta a gravamen. En consecuencia, la empresa deberá practicar la correspondiente retención a ingreso a cuenta en el momento de abonar dicha indemnización.

Ahora bien, dado que en el posterior acto de conciliación se reconoce la improcedencia del despido, lo que determina la exención de todo o parte de la indemnización percibida, el contribuyente, en su posterior declaración del IRPF, declarará la parte de la indemnización sujeta a gravamen y podrá deducir la totalidad del importe de la retención a cuenta del IRPF soportada, recuperando de esta forma la retención practicada sobre la parte de la indemnización que posteriormente fue declarada exenta.

3.2.3. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de los días de desplazamiento (Consulta V1696/2021, de 2 de junio -NFC080227-)

En relación con la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF, se consulta sobre cuáles son los días que se computan en la exención. En concreto, se pregunta por aquellos

en los que no se realiza trabajo en el extranjero por tratarse de días no laborables (sábados y domingos, en los que el empleado permanece desplazado en el extranjero, pero no lleva a cabo trabajo) o por tratarse de los días de viaje al país de destino o de regreso.

Al respecto, la DGT aclara, en primer lugar, que para determinar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se tomará el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios transnacional, incluyendo los días no laborables (en este caso, días festivos o fines de semana que, una vez iniciada la prestación efectiva de los trabajos, el periodo de desplazamiento ordenado por el empleador pudiera comprender). Por el contrario, no se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos.

Por otra parte, en relación con los días de viaje en los que no se realiza trabajo en el extranjero, dicha consulta cita la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021 (rec. de casación núm. 1990/2019 –NFJ081126–) indicando que deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

3.2.4. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Días de permanencia en el extranjero en cumplimiento de cuarentenas sanitarias (Consulta V0767/2021, de 31 de marzo –NFC078992–)

La cuestión que se plantea es si, a efectos de aplicar la exención, deben computarse los días en los que el trabajador desplazado, como consecuencia de las medidas adoptadas por cada país para prevenir contagios por el SARS-CoV-2, al llegar al país en el que se va a realizar el trabajo, deben permanecer en cuarentena (dicha cuarentena ha de cumplirse en el lugar de destino y con carácter previo a la realización del trabajo encomendado).

La contestación señala que, de manera coherente con lo indicado por el TS en relación con los días de viaje o desplazamiento al país de destino, el tiempo que el trabajador permanece en este último cumpliendo la cuarentena impuesta computará igualmente a efectos de determinar los días de desplazamiento en el extranjero para calcular los rendimientos que estarán exentos.

3.2.5. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Requisito para tener el tratamiento correspondiente a retribuciones específicas (Consulta V1860/2021, de 15 de junio –NFC080448–)

En este caso, se consulta sobre el concepto de retribución específica para aplicar la exención. En particular, se trata de un contribuyente que desarrolla distintas funciones por las que percibe distintas remuneraciones.

Al respecto, la DGT aclara que para la consideración como retribución específica de una retribución se requiere que la totalidad del trabajo vinculado a tal retribución se realice en el extranjero.

3.2.6. Exención por premios literarios, artísticos y científicos relevantes. Publicidad de la convocatoria (Consulta V0119/2021, de 28 de enero -NFC078602-)

En esta consulta se pregunta sobre la exigencia de que el anuncio de la convocatoria de los premios literarios, artísticos o científicos, para que estén exentos, se haga pública en, al menos, un periódico de gran circulación nacional se entiende cumplida o no con su inserción en la edición digital de un periódico.

Pues bien, al respecto, la DGT señala que el requisito de tratarse de un periódico de gran circulación, entendiendo este último término como difusión, pues de lo que se trata es de que la convocatoria tenga un amplio conocimiento público, permite interpretar que el requisito de anuncio de la convocatoria en un periódico de gran circulación nacional se entiende cumplido tanto con su inserción en la edición impresa como en la edición digital.

3.2.7. Exención aplicable a la prestación por dependencia. Prestación percibida por sistema público extranjero (Consulta V3000/2021, de 2 de diciembre -NFC081577-)

La cuestión que se examina es si la exención prevista en el artículo 7 x) de la LIRPF, relativa a las prestaciones de dependencia, resulta aplicable cuando estas procedan de un sistema de seguridad social constituido en el extranjero.

Al respecto, se señala que la prestación por dependencia percibida del sistema de seguridad social de otro Estado goza igualmente de exención siempre que el grado de dependencia que origina dicha prestación extranjera pueda equipararse en sus características a la dependencia que da lugar a las prestaciones exentas establecidas en el sistema español para la autonomía y atención a la dependencia, siendo equiparables asimismo el contenido o finalidad al que se destinan ambas prestaciones (la extranjera y la española).

3.3. Rendimientos del trabajo

3.3.1. Rendimientos del trabajo. Ayudas percibidas por autónomos de la Seguridad Social por cese de la actividad (Consulta V0098/2021, de 28 de enero -NFC078353-)

En esta consulta se analiza la calificación de la prestación extraordinaria por cese de actividad establecida en el artículo 17 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo,

de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social de la COVID-19.

Al respecto, la DGT aclara que, tanto para el caso de trabajadores por cuenta ajena como por cuenta propia, la calificación fiscal debe ser la de rendimientos del trabajo.

Conviene destacar que, si bien en la citada consulta se analiza solamente la prestación señalada, el criterio indicado resultará igualmente aplicable al resto de prestaciones por cese de actividad que como consecuencia de la crisis sanitaria viene satisfaciendo la Seguridad Social.

3.3.2. Rendimientos del trabajo en especie. Imputación fiscal de la prima de un seguro colectivo que instrumenta compromisos por pensiones. Incidencia de las variaciones en la plantilla cubierta por la póliza (Consulta V0228/2021, de 10 de febrero -NFC078793-)

En esta consulta se plantea cómo debe imputarse la prima correspondiente a un seguro colectivo de vida que instrumenta compromisos por pensiones asumidos con sus empleados cubriendo exclusivamente las contingencias de jubilación e invalidez.

En este caso, la DGT aclara que la empresa, al inicio de la anualidad del seguro, deberá imputar a cada empleado asegurado como retribución en especie la prima anual que corresponde a cada uno de ellos. En caso de producirse altas o bajas de empleados (y, en consecuencia, de asegurados) durante la anualidad del seguro y no haya regularización del importe total de la prima acordada entre la entidad consultante y la compañía aseguradora, será la entidad consultante al final de dicha anualidad la que tendrá que hacer una nueva distribución de la prima anual total entre todos los empleados existentes durante la anualidad y en función del tiempo que hayan estado asegurados durante esa anualidad y, en consecuencia, ajustar la imputación inicial realizando las correspondientes modificaciones al alza (en caso de que la prima individual resultante sea mayor a la inicialmente imputada) o a la baja (en caso de que sea menor).

Igualmente, deberá proceder a la imputación de prima a los empleados que hayan causado alta durante la anualidad y por ello no hayan tenido imputación inicial.

3.3.3. Rendimientos del trabajo en especie. Vales de comida. Utilización en un día de teletrabajo. Gastos de transporte de la comida (Consulta V1035/2021, de 21 de abril -NFC079569-)

En esta consulta se pregunta si es posible abonar con vales de comida, además del importe correspondiente a los alimentos recibidos, el coste del transporte de estos últimos.

Al respecto, la DGT aclara que la exención incluye los gastos de llevanza de la comida al domicilio, con el límite conjunto de 11 euros diarios, resultando indiferente a estos efectos si los mismos se facturan por el establecimiento de hostelería conjuntamente con la comida, o bien, se facturan de forma independiente por la empresa encargada de la llevanza.

En consecuencia, con los citados vales de comida podrá abonarse no solo la parte correspondiente a la comida, sino también a su transporte hasta el lugar de consumo.

3.3.4. Rendimientos del trabajo en especie. Utilización de las plazas de aparcamiento de los centros de trabajo que se ofrece a los empleados de forma indiferenciada (Consulta V0405/2021, de 25 de febrero -NFC078945-)

La cuestión que se plantea es si la cesión a los trabajadores de una plaza de garaje en su lugar de trabajo determina o no la existencia de una retribución en especie.

Al respecto, la DGT recupera un criterio tradicional recordando que solo cuando la utilización de las plazas de aparcamiento de los centros de trabajo se ofrezca a los empleados de forma indiferenciada, es decir, sin atribución individualizada de las citadas plazas a cada uno de los trabajadores, se considerará que nos encontramos ante una renta del trabajo en especie exenta por tratarse de un servicio social a favor del personal, al ofrecer su uso de forma colectiva (art. 42.3 b) de la LIRPF).

En caso contrario, tal utilización sí determinaría la existencia de una renta del trabajo en especie.

3.3.5. Rendimientos del trabajo. Previsión social. Suspensión de la prestación de jubilación de la Seguridad Social. Incidencia en planes de pensiones (Consulta V1301/2021, de 10 de mayo -NFC079826-)

En esta consulta se analiza en qué momento podrá acceder a la prestación de su plan de pensiones una persona que, habiendo accedido a la situación de jubilación, proceda a suspender la percepción de su pensión de jubilación de la Seguridad Social al darse de alta como trabajador por cuenta ajena sin haber llegado a percibir cantidad alguna por tal contingencia de su plan de pensiones.

En este caso, la DGT aclara que, al haberse suspendido la pensión de jubilación por haberse dado de alta como trabajador por cuenta ajena sin haber empezado a percibir la prestación de jubilación de su plan de pensiones, la contingencia de jubilación (y, por tanto, el derecho a percibir la correspondiente prestación de jubilación) acaecerá en el momento en que el contribuyente acceda nuevamente a la situación de jubilación.

3.3.6. Rendimientos del trabajo. Rendimiento del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Extinción de la relación laboral una vez finalizado el periodo de suspensión (Consulta V0464/2021, de 4 de marzo -NFC079150-)

La cuestión que se plantea es si el hecho de percibir cantidades durante varios periodos impositivos por la suspensión de la relación laboral afecta o no a la aplicación de la reducción por irregularidad en el caso de acordarse de mutuo acuerdo la extinción de la relación laboral al finalizar aquella.

La contestación señala que, si una vez finalizado el periodo de suspensión se opta por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral percibiendo una cantidad que se imputa en un único ejercicio, sí resultará de aplicación la reducción del 30 % a esta última, al tener la consideración de rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, resultando irrelevante el hecho de haber percibido cantidades durante el tiempo en que ha estado suspendido el contrato.

3.3.7. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Devolución por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) de diferencias de cuota de autónomo por aplicación retroactiva de la tarifa plana prevista para autónomos societarios (Consulta V0758/2021, de 30 de marzo -NFC079279-)

En esta consulta se analiza la incidencia tributaria de un suceso bastante frecuente en este colectivo como es la devolución por la TGSS de diferencias de cuotas del régimen de autónomos por aplicación retroactiva de la «tarifa plana» a autónomos societarios.

Al respecto, se indica que dicha devolución no tiene incidencia en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que aquella se ha aprobado, sino que afecta a los ejercicios en que aquellas cuotas se incluyeron como gasto, lo que dará lugar a la presentación de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones o de autoliquidaciones complementarias.

3.3.8. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cantidades satisfechas a un sindicato una vez jubilado (Consulta V1506/2021, de 21 de mayo -NFC079957-)

En esta consulta se pregunta si es posible seguir deduciendo para el cálculo del rendimiento neto del trabajo las cantidades satisfechas al sindicato una vez que se ha jubilado el trabajador.

En dicha consulta, la DGT aclara que, en la medida en que las cuotas sindicales se encuentran dentro de los gastos deducibles enumerados en el artículo 19.2 d) de la LIRPF, sin que la ley efectúe distinción alguna, seguirán siendo igualmente deducibles las cantidades que satisfaga por tal concepto con posterioridad a su jubilación.

3.4. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario

3.4.1. Inmuebles en expectativa de alquiler. Imputación de rentas inmobiliarias y gastos deducibles (Consulta V1401/2021, de 13 de mayo -NFC079871-)

Esta consulta reitera lo señalado anteriormente por la DGT, coincidente con el criterio del TS recogido en su Sentencia 270/2021, de 25 de febrero (rec. de casación núm. 1302/2020 -NFJ081316-), indicando que durante los periodos en los que los inmuebles se encuentren en expectativa de alquiler procederá la imputación de rentas inmobiliarias y que, en lo que respecta a los gastos de carácter anual, no serán deducibles para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario por la parte del periodo impositivo en la que están en expectativa de alquiler.

3.4.2. Dividendo en especie (Consulta V1650/2021, de 17 de febrero -NFC080321-)

En esta consulta se aborda la tributación de un dividendo acciones de un banco del que es accionista, proviniendo dichas acciones de la autocartera del banco, no tratándose de acciones liberadas, y entregándose una parte adicional en efectivo.

La DGT señala que los importes percibidos en concepto de distribución de dividendos tendrán la consideración para los socios de rendimiento del capital mobiliario en aplicación del artículo 25.1 a) de la LIRPF, siendo una operación sujeta a retención e ingreso a cuenta.

En este caso, en el que parte de dichos dividendos se satisfacen en especie (mediante entrega de acciones propias), dicha parte deberá valorarse por su valor de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la LIRPF, estando constituido el valor de adquisición de las acciones a efectos de futuras transmisiones por el valor de mercado en el momento de su entrega al socio.

Por último, aunque no se indica nada al respecto en la consulta, debe diferenciarse este caso de otros en los que, bajo la apariencia de una entrega de un dividendo en especie, la operación llevada a cabo es en realidad una ampliación de capital social con cargo a reservas, en la que igualmente el accionista percibe acciones en proporción a su participación en la compañía, pero sin incidencia fiscal alguna (Consulta V0078/2021, de 22 de enero -NFC078579-, que se analiza a continuación).

3.4.3. Entrega de acciones derivadas de una ampliación de capital social con cargo a reservas (Consulta V0078/2021, de 22 de enero -NFC078579-)

A diferencia de la consulta anterior, la entrega de acciones aquí se produce mediante una ampliación de capital social con cargo a reservas.

En este caso, los accionistas podían optar por suscribir las nuevas acciones de manera gratuita o bien transmitir dichos derechos en la bolsa. En primer lugar, tal y como se indicó al analizar la consulta anterior, la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad no comportará la obtención de renta para aquellos.

Por lo que respecta al tratamiento de la transmisión en el mercado de los derechos de asignación recibidos, el importe obtenido por la transmisión de los mismos en el mercado tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en el que se produzca la citada transmisión. Sobre dicha ganancia patrimonial se aplicará un porcentaje de retención del 19%.

3.4.4. Seguros *unit linked*. Sustitución de las inversiones en IIC como consecuencia de la salida de Reino Unido de la UE. Participaciones preferentes. Cálculo del rendimiento (Consulta V1290/2021, de 7 de mayo -NFC079727-)

En esta consulta se analiza si la sustitución de las inversiones en IIC que han dejado de estar amparadas por la Directiva 2009/65/CE como consecuencia de la salida de Reino Unido de la UE por otras que sí lo estén determina la aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista para dichos seguros.

Al respecto, en la contestación se señala que la salida de Reino Unido de la UE constituye una circunstancia de naturaleza única, excepcional y ajena al control y a la voluntad de la entidad aseguradora consultante y de los tomadores de los seguros afectados.

En consecuencia, la sustitución de las inversiones en IIC afectadas por la inversión en otras adaptadas a la Ley 35/2003 o amparadas por la Directiva 2009/65/CE no puede considerarse un incumplimiento del requisito de que las acciones o participaciones IIC deben estar predeterminadas en los contratos, siempre que esta sustitución se haga para todos los contratos afectados, no se establezcan especificaciones singulares para cada tomador o asegurado y se haga ante del fin del periodo transitorio previsto en el acuerdo sobre la retirada de Reino Unido de la UE.

En caso contrario, deberán imputar como rendimiento del capital mobiliario de cada periodo impositivo la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del periodo impositivo, sin perjuicio de que el importe imputado minore

el rendimiento derivado de la percepción de las cantidades derivadas de estos contratos que el contribuyente llegue a percibir.

3.5. Rendimientos de actividades económicas

3.5.1. Rendimientos íntegros en estimación directa. Subvenciones concedidas por una comunidad autónoma con motivo de la pandemia del SARS-CoV-2 (Consulta V1113/2021, de 27 de abril -NFC079365-)

En esta consulta se pregunta sobre la calificación de las ayudas percibidas de una comunidad autónoma por un empresario con motivo de la pandemia del SARS-CoV-2.

En este caso, a diferencia de las prestaciones de la Seguridad Social cuya calificación, tal y como se indicó al analizar la Consulta V0098/2021, de 28 de enero (NFC078353), era la de rendimiento del trabajo, la falta de previsión legal al respecto determina que la calificación de tales ayudas deba ser la que corresponde a cualquier subvención o ayuda que perciba un trabajador autónomo, esto es, rendimiento de actividades económicas.

3.5.2. Gastos deducibles en estimación directa. Pago de cotizaciones por la mutua durante su baja por enfermedad (Consulta V1498/2021, de 21 de mayo -NFC079740-)

El consultante es un autónomo que durante varios meses ha estado de baja por enfermedad común percibiendo la prestación por incapacidad temporal de la Seguridad Social. Durante dicho periodo, la mutua correspondiente se hizo cargo de las cotizaciones al régimen especial de trabajadores autónomos (RETA).

Al respecto, la DGT indica que las prestaciones de la Seguridad Social en concepto de incapacidad temporal tienen la calificación de rendimientos del trabajo y comprenden la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones al RETA entregado por la mutua colaboradora a cuyo pago queda obligado el autónomo. No obstante, debe tenerse en cuenta que este pago de las cotizaciones del RETA dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica.

3.5.3. Gastos deducibles en estimación directa. Afectación de bicicleta a la actividad económica (Consulta V1492/2021, de 21 de mayo -NFC079941-)

En esta consulta se cuestiona sobre si el gasto por la adquisición de una bicicleta por parte de un autónomo para sus desplazamientos profesionales es deducible en el IRPF.

Al respecto, la DGT aclara que, para que sea deducible el gasto (amortización), el vehículo deberá estar afecto. Y, a diferencia de lo que ocurre con los vehículos de turismo, el artículo 22 del RIRPF no exige utilización exclusiva en la actividad, por lo que es posible que esté afecto cuando también se utiliza para fines privados, siempre que esta utilización se realice en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

3.5.4. Estimación objetiva. Cómputo de personal no asalariado. Actividad cerrada por la crisis sanitaria derivada de la COVID-19 (Consulta V1779/2021, de 9 de junio -NFC080419-)

En esta consulta se analiza cómo debe computarse el personal no asalariado (titular y cónyuge) cuando la actividad ha estado cerrada en 2020 a causa de la COVID-19.

La DGT aclara que la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2 debe considerarse como causa objetiva que quiebra la regla general de cómputo del titular de la actividad, por lo que este se cuantificará en función del tiempo dedicado a la actividad. En particular, se deberán, en todo caso, descontar los días (99) en los que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre, con independencia de que la actividad se haya ejercido o no, así como los días del segundo semestre en los que el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

Por tanto, en 2020, el titular de la actividad no se cuantificará, en ningún caso, como 1, sino teniendo en cuenta lo previsto en el párrafo anterior.

Es decir, la cuantificación del titular de la actividad se determinará por el resultado de la siguiente operación: $(366 - 99 - \text{días del segundo semestre con ejercicio suspendido de la actividad})/366$.

Por lo que se refiere al cómputo mínimo de 0,25 personas/año, dadas las especiales circunstancias acontecidas en 2020, este mínimo debe reducirse en la misma proporción que se reduzca la regla general de cómputo del titular de la actividad, establecida en el párrafo anterior de esta contestación.

Cuando el personal no asalariado sea el cónyuge e hijos menores del titular que trabajen en la actividad y no sean personal asalariado, se cuantificará en función de la proporción existente entre el número horas efectivamente trabajadas y 1.800. Entre las horas trabajadas, no tendrán que computarse las que hubiese trabajado en los 99 días del primer estado de alarma.

Ahora bien, si el titular de la actividad se ha computado de acuerdo con la fórmula expresada en párrafos anteriores, podría aplicarse la reducción del 50 % previsto en la instrucción 2.1.1.^a de la Orden HAC/1164/2019. Dicha instrucción establece que, cuando el cónyuge

o los hijos menores tengan la condición de no asalariados, se computarán al 50 % siempre que el titular de la actividad se compute por entero, antes de aplicar, en su caso, la reducción prevista en el párrafo anterior, y no haya más de una persona asalariada.

3.5.5. Estimación objetiva. Necesidad o no de local para acogerse al método de estimación objetiva (Consulta V2439/2021, de 22 de septiembre -NFC081108-)

En esta consulta se pregunta sobre si es posible acogerse el método de estimación objetiva cuando se desarrolla una actividad económica de reparación de vehículos sin local propio (la reparación se efectúa en el domicilio del cliente).

Al respecto, la DGT aclara que, al no figurar entre las causas excluyentes del artículo 3 de la Orden HAC/1155/2020 la necesidad de tener un local donde se desarrolle la actividad, la ausencia de este último no le excluirá de la aplicación del método de estimación objetiva.

3.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.6.1. Exención de empresa familiar. Posterior incumplimiento. Regularización (Consulta V0658/2021, de 22 de marzo -NFC079184-)

En esta consulta se aborda cómo debe regularizarse en el caso de un posterior incumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la empresa familiar.

Al respecto, la DGT confirma que el incumplimiento determinará que deba incluirse en la autoliquidación del IRPF correspondiente al periodo impositivo en el que se produce tal incumplimiento la cuota o cantidad derivada del incentivo fiscal aplicado de forma indebida en el periodo impositivo en el que se produjo la donación, junto con los intereses de demora correspondientes.

3.6.2. Transmisiones a título lucrativo. Pactos sucesorios (Consulta V2593/2021, de 25 de octubre -NFC081177-)

En esta consulta se pregunta sobre si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 33.3 b) de la LIRPF (exención de la ganancia patrimonial derivada de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente) al pacto sucesorio de definición balear.

En relación con esta cuestión, la DGT hace extensivo, respecto a la transmisión de bienes de presente a través de los pactos sucesorios existentes en las distintas normativas

forales, el criterio fijado para la apartación en la Consulta V0430/2017, de 17 de febrero (NFC063885), esto es, la exención de la ganancia patrimonial generada con tal transmisión.

Debe señalarse que, igualmente, este criterio se ha extendido a otros pactos sucesorios, como a la apartación o el pacto de mejora previstos en el derecho civil de Galicia (Consulta V2662/2021, de 4 de noviembre -NFC081341-).

3.6.3. Compensación económica por acuerdo extrajudicial con una entidad financiera con la que tiene suscrito un préstamo hipotecario (Consulta V2423/2021, de 20 de septiembre -NFC081102-)

En esta consulta se analizan las consecuencias en el IRPF de alcanzar un acuerdo con una entidad financiera para dejar sin efecto una cláusula de un préstamo hipotecario sin intervención judicial.

En la contestación, la DGT confirma que la compensación económica derivada de un acuerdo extrajudicial, ante la ausencia de la declaración judicial de nulidad, determina la obtención de una ganancia patrimonial por el importe de la compensación (incluyéndose también las cuantías que vinieran a resarcir los gastos de defensa jurídica producidos).

3.6.4. Entrega de acciones gratuitas a los trabajadores. Valor de adquisición (Consulta V2182/2021, de 30 de julio -NFC080736-)

En esta consulta se aclara que, en el caso de que la entrega gratuita a los trabajadores de acciones de la compañía esté exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3 f) de la LIRPF, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición de tales acciones será el valor de mercado de las mismas cuando se produjo tal entrega gratuita.

3.6.5. Destrucción de bien hipotecado. Abono de la prestación por la compañía aseguradora al prestamista (Consulta V2532/2021, de 8 de octubre -NFC081564-)

La cuestión que se plantea es cuáles son las consecuencias tributarias derivadas de que la compañía aseguradora satisfaga a la entidad financiera la prestación derivada de la destrucción de un bien inmueble hipotecado.

En la contestación, la DGT entiende que el hecho de que el bien destruido estuviera hipotecado y, en cumplimiento de lo previsto en el contrato de préstamo, la indemnización de la compañía aseguradora se abone directamente al prestamista, no implica que sus

propietarios dejen de tener una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre la cuantía de la prestación destinada a la amortización del préstamo y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño.

3.6.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Valor de transmisión indeterminado en el momento de la venta (Consulta V2003/2021, de 29 de junio –NFC080611–)

En esta consulta se aborda el tratamiento fiscal de una operación de venta en la que parte del precio se desconoce en el momento de realizar la transacción.

En estos supuestos, la DGT aclara que, cuando todo o parte del valor de transmisión se desconozca, pues depende de unos parámetros variables que pueden determinar no solo el valor de esa parte del precio, sino también el derecho a percibir dicha parte, será necesario realizar una estimación de cuál es el precio definitivo y total de la transmisión. Si en posteriores ejercicios la cuantía que recibe del comprador, correspondiente a la parte indeterminada del precio de la venta, difiere de la estimación anual previamente realizada, se deberá practicar la regularización consiguiente, bien mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, bien rectificando la autoliquidación presentada. Este procedimiento deberá hacerse igualmente cuando se trate de una operación con precio aplazado y se opte por imputar proporcionalmente las rentas estimadas en función de la exigibilidad prevista para los cobros correspondientes.

3.6.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Operaciones con precio aplazado. Posterior rebaja en el precio a percibir (Consulta V2295/2021, de 13 de agosto –NFC080991–)

La cuestión que se analiza es si es posible alterar las cuantías exigibles pendientes cuando se hubiera optado por imputar la ganancia derivada de la transmisión de un bien con arreglo al criterio de imputación de las operaciones a plazo.

Al respecto, en esta consulta se aclara que, una vez optado por el citado criterio de imputación temporal, la posterior rebaja o descuento de parte de los pagos pendientes de realizar no produce efecto alguno en la ganancia patrimonial que deba declararse en función de los cobros inicialmente pactados.

En el mismo sentido se había pronunciado anteriormente la DGT cuando lo que se pretendía era alterar el calendario de pagos inicialmente acordado (Consulta V1484/2012, de 10 de julio –NFC044974–).

3.7. Regímenes especiales

3.7.1. Cesión de derechos de imagen y operaciones vinculadas. Prevalencia (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, R. G. 3515/2021 -NFJ084154-)

Esta resolución el TEAC aclara que, en los casos en que no resulte procedente la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92 de la LIRPF) por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto (cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por la persona física en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 % de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral abonada a terceros por la obtención de los derechos de imagen), no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria.

3.8. Reducciones en base imponible

3.8.1. Aportaciones a patrimonios protegidos. Periodo impositivo en el que pueden aplicarse los beneficios fiscales (Consulta V1504/2021, de 21 de mayo -NFC080103-)

En esta consulta se pregunta sobre cuál sería el periodo impositivo en el que serían de aplicación los beneficios fiscales derivados de las aportaciones a favor de un patrimonio protegido realizadas en el mes de diciembre de un periodo impositivo, pero respecto de las cuales la escritura notarial correspondiente a dicha aportación se efectúa en el periodo impositivo siguiente a aquel en que se ha realizado la citada aportación.

Al respecto, la DGT aclara que los beneficios fiscales correspondientes a tal aportación se podrán aplicar, en caso de que se cumplan todos los requisitos legalmente establecidos y con los límites establecidos en la LIRPF, en el ejercicio en el que se efectuó la aportación, con independencia de que la escritura pública se lleve a cabo en el periodo impositivo siguiente.

3.9. Deducciones

3.9.1. Deducción por aportaciones a empresas de nueva o reciente creación. Operación de reestructuración (Consulta V1000/2021, de 20 de abril -NFC079488-)

La cuestión planteada es si la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación regulada en el artículo 68.1 de la LIRPF es aplicable cuando a la sociedad objeto

de la inversión le resulta de aplicación el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda previsto en el capítulo III del título VII de la LIS.

En la contestación se indica que el hecho de que a la sociedad en la que se invierte se le aplique el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda previsto en el capítulo III del título VII de la LIS no implicará *per se* la inaplicación de la citada deducción.

3.9.2. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Periodo impositivo en el que tiene que practicarse la deducción (Consulta V2023/2021, de 7 de julio -NFC080667-)

En esta consulta se pregunta en qué ejercicio debe practicarse la deducción en aquellos casos en los que el acuerdo de ampliación de capital y el desembolso de los suscriptores de acciones o participaciones se producen en un periodo impositivo, y la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública en la que se recogen tales acuerdos se produce en un periodo impositivo posterior.

Al respecto, la DGT ha aclarado que la aplicación de la deducción procederá realizarla en el periodo impositivo en el que se desembolsen las cantidades correspondientes, siempre que se cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 68.1 de la LIRPF, y la exigencia contenida en el artículo 70 de la LIRPF relativa a que las cantidades invertidas procedan de la renta generada en el periodo.

3.9.3. Deducción por donativos. Ejercicio en el que tiene que practicarse la deducción (Consulta V1234/2021, de 5 de mayo -NFC079794-)

En esta consulta se plantea en qué ejercicio resulta procedente practicar la deducción por donativos cuando la transferencia bancaria se ordenó en diciembre de un ejercicio, pero el cargo en cuenta se produjo en el ejercicio siguiente.

Al respecto, la DGT aclara que, a efectos de practicar la deducción por donativos, deberá atenderse a la fecha en que efectivamente se realiza el donativo (en este caso, cuando se produjo el cargo en la cuenta), con independencia de cuando se haya formulado la orden de transferencia.

3.9.4. Deducción por donativos a entidades beneficiarias de mecenazgo. Porcentaje incrementado por razón de la fidelización de donativos en favor de una misma entidad (Consulta V2972/2021, de 23 de noviembre -NFC081500-)

La cuestión analizada por esta consulta se refiere a cuántos periodos impositivos son los que tiene el contribuyente que efectuar donativos de cuantía igual o superior a los del año anterior para acceder al porcentaje incrementado.

Sobre esta cuestión, la consulta recuerda que el artículo 19 de la Ley 49/2002 establece un porcentaje del 40 % (en lugar del 35 %) en aquellos supuestos en los que en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

Esta exigencia debe interpretarse entendiendo que implica realizar donativos de cuantía igual o superior a los del ejercicio anterior durante tres años, siendo en el cuarto año en el que, cumpliendo tal requisito, se podrá aplicar el porcentaje incrementado.

Por ese motivo, se niega la aplicación de dicho porcentaje incrementado en 2021 al caso de un contribuyente que ha realizado donativos en 2019, 2020 y 2021, siendo los de 2020 y 2021 de cuantía superior a los del ejercicio anterior. Al no haber realizado donativos en 2018, el ejercicio 2019 no cumple con dicho requisito, por lo que el contribuyente tendrá que esperar a 2022 para que, en caso de realizar un donativo de cuantía igual o superior al de 2021, pueda aplicar el porcentaje incrementado.

Dicho de otra forma, no se podrá aplicar en el periodo impositivo 2021 el porcentaje incrementado del 40 % a la base de la deducción que exceda de 150 euros si el contribuyente no efectuó en 2018 donativo alguno a la entidad acogida a la Ley 49/2002.

3.9.5. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. Rendimientos del capital mobiliario de una cuenta *online* (Consulta V0887/2021, de 14 de abril -NFC079472-)

La cuestión analizada en esta consulta es si los intereses derivados de una cuenta abierta en un banco que opera exclusivamente *online* pueden entenderse como una renta obtenida en Ceuta y Melilla a los efectos de practicar la correspondiente deducción.

El criterio de la DGT manifestado en dicha consulta es claro. La deducción resulta aplicable en relación con los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla, circunstancia que no se produce respecto de los rendimientos derivados de una cuenta *online* en una entidad financiera que opera digitalmente.

3.9.6. Deducción por inversión en vivienda. Régimen transitorio. Contribuyente divorciado que como consecuencia de la sentencia de divorcio queda obligado a devolver el 100 % del importe del préstamo hipotecario (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, R. G. 629/2021 -NFJ084152-)

En esta resolución se establece que el contribuyente que, en virtud de sentencia judicial de divorcio, satisface la totalidad de los pagos del préstamo para la adquisición de la

vivienda habitual que en su día le fue concedido conjuntamente a ambos cónyuges y por cuya amortización venían practicando los dos antes del 1 de enero de 2013 la deducción por adquisición de vivienda habitual tiene derecho a la aplicación de dicha deducción por la totalidad de las cantidades pagadas por tal concepto aun cuando solo sea propietario del 50 % de la vivienda por no haberse liquidado la sociedad de gananciales, tanto en el caso de que la vivienda continúe teniendo para él y los hijos comunes la condición de habitual como en el supuesto de que la vivienda tenga dicha condición para los hijos comunes y el otro progenitor.

Debe indicarse que esta resolución resulta bastante llamativa, pues la deducción se aplica sobre las cantidades satisfechas para la adquisición de vivienda y, si bien queda obligado a devolver la totalidad del préstamo, lo cierto es que solo está satisfaciendo cantidades por la adquisición del 50 % que le corresponde, de manera que se reconocería el derecho a aplicar la deducción sobre cantidades que, en realidad, no está satisfaciendo para la adquisición de su vivienda.

3.9.7. Deducción por maternidad. Aplicación durante los meses en los que se le reconoce el derecho a la prestación extraordinaria por cese de actividad recogida en el artículo 17 del Real Decreto-Ley 8/2020 (Consulta V1727/2021, de 3 de junio -NFC080343-)

La consultante, madre de un hijo menor de tres años, desarrolla una actividad económica y ha percibido durante unos meses la prestación extraordinaria por cese de actividad establecida en el artículo 17 del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. Durante los meses en los que percibió dicha prestación continuó con su actividad económica.

Al respecto, la DGT aclara que durante los meses en los que percibió dicha prestación sí tendrá derecho a la aplicación de la deducción, pues realiza una actividad por cuenta propia por la que está dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.

3.9.8. Deducción por maternidad. Incremento por gasto de guardería. Concepto (Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2021, R. G. 946/2021 -NFJ082311-)

En esta resolución, el TEAC aclara que, al tratarse de una medida fiscal vinculada al ámbito educativo, para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la LIRPF es necesario que tanto la guardería como el centro de educación infantil tengan la correspondiente autorización expedida por la administración educativa competente.

En consecuencia, tal y como ya había manifestado anteriormente la DGT, quedan fuera del incremento de deducción aquellos otros tipos de locales que no tienen la consideración de centros educativos.

3.9.9. Deducción por familia numerosa. Acreditación (Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, R. G. 816/2021 -NFJ082767-)

En esta resolución, el TEAC establece que para poder aplicar la deducción por familia numerosa es necesario acreditar la concurrencia de los requisitos y condiciones establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas, por cualquier medio de prueba admisible en derecho y no exclusivamente mediante el título oficial de familia numerosa al que se refiere el artículo 5.1 de la Ley 40/2003.

3.10. Gestión del impuesto

3.10.1. Retenciones. Solicitud de un tipo de retención superior. Obligatoriedad para el retenedor (Consulta V2163/2021, de 29 de julio -NFC080725-)

En esta consulta se analiza si la solicitud de un tipo superior de retención por parte de un trabajador al que le resulta de aplicación el procedimiento general de cálculo del tipo de retención debe ser atendida en todo caso por el empleador o no.

Al respecto, la DGT concluye que tal solicitud debe ser atendida por el empleador y que, en caso contrario, el trabajador podrá deducirse en su declaración las retenciones que debieron ser efectuadas con la aplicación de dicho tipo superior.

3.10.2. Retenciones. Solicitud de un tipo de retención superior al tipo fijo de retención aplicable a dicha renta (Consulta V0214/2021, de 10 de febrero -NFC078654-)

En este caso, se solicita un tipo superior de retención por parte de un trabajador en relación con una retribución (atraso) a la que se le aplica un tipo fijo de retención.

A diferencia de lo señalado en la consulta anterior, se aclara que no es posible aplicar un tipo de retención superior a los atrasos, ya que esa posibilidad solo se contempla en el caso de rendimientos del trabajo en los que la determinación del importe de la retención se realiza conforme con el procedimiento general establecido en la normativa aplicable (arts. 82 y ss. del RIRPF).

3.10.3. Obligación de declarar. Beneficiario del ingreso mínimo vital mínimo vital (Consulta V2708/2021, de 8 de noviembre –NFC081326–)

Es esta consulta se plantea si un perceptor del ingreso mínimo vital (IMV) está obligado o no a presentar declaración por el IRPF.

Al respecto, la DGT aclara que es la normativa reguladora del IMV la que establece la obligación de presentar la declaración del IRPF por su beneficiario para acceder y mantener el derecho a dicha prestación. Ahora bien, esta obligación no es una obligación tributaria, por lo que su incumplimiento solamente tendrá efectos en otros ámbitos distintos al tributario, como podría ser la pérdida del derecho a percibir el IMV.

4. Análisis de la jurisprudencia del TS

Por último, se incorpora en este estudio una relación de las sentencias más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2021 por el TS relativas al IRPF, señalando el criterio interpretativo contenido en cada una de ellas.

4.1. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de los días de desplazamiento (Sentencia 274/2021, de 25 de febrero, rec. de casación núm. 1990/2019 –NFJ081126–)

En relación con la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero, se establece el criterio interpretativo de que en la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» contenida en el artículo 7 p) de la LIRPF deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

4.2. Rentas exentas. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Aplicación a administradores (Sentencia 403/2021, de 22 de marzo, rec. de casación núm. 5596/2019 –NFJ081541–)

En relación con la aplicación de la exención a los administradores de compañías, el criterio interpretativo fijado en esta sentencia es entender que no se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero.

En consecuencia, se confirma el criterio mantenido por la DGT, que venía señalando la inaplicación de la exención en estos casos.

4.3. Rendimientos del capital inmobiliario. Inmuebles en expectativa de alquiler. Imputación de rentas inmobiliarias. Deducibilidad de gastos (Sentencia 270/2021, de 25 de febrero, rec. de casación núm. 1302/2020 -NFJ081316-)

En esta sentencia se confirma que resulta procedente la imputación de rentas inmobiliarias (art. 85 de la LIRPF) durante el tiempo que los bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo.

Además, los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas en la proporción que corresponda.

En relación con estos gastos, debe advertirse que de la lectura de la sentencia de instancia se extrae que los gastos analizados son gastos de carácter anual (como lo es el IBI, seguros, amortización, etc.), por lo que dicho criterio no debe entenderse extensible a gastos previos al alquiler (fundamentalmente, reparaciones y conservación), necesarios para volver a alquilarlo.

4.4. Rendimientos del capital inmobiliario. Cantidades que tiene derecho a percibir el arrendador en un procedimiento de desahucio (Sentencia 1467/2021, de 14 de diciembre, rec. de casación núm. 5253/2020 -NFJ084360-)

El TS aclara en esta sentencia 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 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 a imputar al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

4.5. Rendimientos del capital inmobiliario. Base de amortización de inmuebles adquiridos a título lucrativo (Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre, rec. de casación núm. 5664/2019 -NFJ083540-)

A diferencia de lo que sostenía la Administración tributaria, el TS ha señalado en esta sentencia que, tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito objeto de alquiler, para

calcular la amortización deducible, en el coste de adquisición satisfecho (base de amortización) está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre el ISD o su valor comprobado en estos gravámenes.

Conviene recordar que la posición de la DGT era entender que el coste de adquisición satisfecho se limitaba a los costes satisfechos en relación con dicha adquisición, que, al ser a título lucrativo, consistían, básicamente, en el importe satisfecho del ISD y los gastos.

Sin embargo, como consecuencia de esta sentencia, también hay que tener en cuenta el valor del bien aplicando la normativa del ISD, de manera que forme parte de la base de amortización.

4.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdidas derivadas de un préstamo multidivisa (Sentencia 71/2021, de 26 de enero, rec. de casación núm. 5832/2018 -NFJ080857-)

En esta sentencia se analiza si la pérdida patrimonial derivada de la amortización de un préstamo hipotecario formalizado en yenes, provocado por la fluctuación del tipo de cambio yen/euro, debería integrarse en la base imponible general o del ahorro del IRPF.

Al respecto, el criterio interpretativo fijado por el Alto Tribunal es entender que, en el ámbito de la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario constituido en moneda extranjera, la ganancia o pérdida patrimonial generada merced a la diferencia del tipo de cotización con el que fue fijado inicialmente el préstamo debe integrarse en la base general del impuesto.

4.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Reinversión en construcción (Sentencia 211/2021, de 17 de febrero, rec. de casación núm. 6309/2019 -NFJO81132-)

En esta sentencia, el criterio interpretativo fijado por el TS es entender que, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, el plazo de dos años establecido reglamentariamente para reinvertir es aquel del que dispone el contribuyente y debe contarse desde la transmisión de su vivienda, bastando a tal efecto –para dar cumplido el requisito– con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda, mediante su entrega material, o de que la construcción de esta haya ya concluido.



Ahora bien, dicho criterio debe ser complementado con lo dicho previamente en la Sentencia 1098/2020, de 23 de julio (rec. de casación núm. 4417/2017 –NFJ078591–), en la que se indicó que no puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 del RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión.

La defensa del crédito tributario contra la masa a costa del sentido común

Análisis de la [RTEAC de 18 de octubre de 2021, RG 1877/2021](#)

Rosa Fraile Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

URJC

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resuelve en unificación de criterio modificando sus anteriores planteamientos en relación con la compensación del crédito tributario contra la masa y con la ejecución separada de este. Admite que no opera la prohibición de compensación de créditos concursales sobre los créditos contra la masa, adecuando de esta forma su criterio con el mantenido por el Tribunal Supremo. Realizando una interpretación que consideramos interesada de las sentencias afirma que no es preciso instar incidente concursal al efecto, sino que resulta suficiente con el acuerdo de compensación de oficio. En un alarde de inventiva añade que, antes de presentar recurso ante los Tribunales Económicos-Administrativos contra el acuerdo de compensación, el administrador concursal habrá de acudir al juez de lo mercantil, esto es, se inviste de poder para revisar las sentencias judiciales a este respecto. Por algún motivo que no podemos siquiera intuir, el TEAC considera similares la ejecución forzosa del crédito tributario a través del procedimiento de apremio y el instituto de la compensación, lo que le lleva a cambiar sus criterios previos a este respecto, a contradecir lo expresamente señalado por el TS en numerosas sentencias y a establecer doctrina permitiendo la ejecución separada del crédito tributario contra la masa.

1. Supuesto de hecho

Estando el concurso en fase de liquidación desde enero de 2016, en septiembre de 2018 la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dicta acuerdo de compensación de oficio de créditos y débitos devengados con posterioridad a la declaración del concurso. El administrador concursal interpuso recurso de reposición contra este acuerdo que fue desestimado. Posteriormente, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía se obtuvo la estimación de las pretensiones. Frente a ello, recurre la AEAT ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a través de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, reclamándose que se tenga en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 17 de julio de 2019 (Sala de lo Civil, rec. núm. 713/2016 –NCJ064301–) que permite la compensación de créditos contra la masa y que, según interpreta el director del Departamento de Recaudación, no exige la interposición de incidente concursal para dirimir el posible conflicto.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC estima el recurso asumiendo el criterio del director del Departamento de Recaudación tanto en relación con la posibilidad de compensar créditos contra la masa, como en relación con la posibilidad de realizarlo de oficio sin instar para ello incidente concursal, aspecto este que puede y debe ser discutido. Añade la invención procesal consistente en que el acuerdo de compensación de oficio, antes de ser impugnado en vía económico-administrativa debe discutirse a través de incidente concursal. Esto es, se arroga la potestad de revisar las sentencias judiciales.

Aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid, se desdice de todo lo asumido hasta ahora, reniega de la jurisprudencia del TS y, en una interpretación que nos parece contraria a todo razonamiento jurídico, afirma: «es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa». Parece que ello se basa en que en su concepción la compensación de créditos es equivalente a la ejecución forzosa del patrimonio del concursado.

3. Comentario crítico

Con carácter general, las formas de extinción de la deuda tributaria son la compensación, la condonación, la prescripción y el pago. La circunstancia de hallarnos en el marco de un proceso concursal no modifica estas formas de extinción, sino, en cierto punto, la forma de llegar hasta ellas. Abordaremos en las próximas líneas compensación y pago, pues son las tratadas por el TEAC en la resolución que trae causa a este texto.

3.1. La compensación del crédito tributario contra la masa

La compensación de créditos concursales quedaba regulada en el artículo 58 de la Ley concursal (LC), en él se establecía la prohibición de compensación de créditos salvo que los requisitos para esta hubieran existido con anterioridad a la declaración del concurso. Esto es, tendría efectos la compensación, hubiera sido esta declarada o no, cuando crédito y débito del concursado fueran vencidos, líquidos y exigibles antes de la fecha de la declaración del concurso. El mismo sentido presenta el actual artículo 153 del texto refundido de la Ley concursal (TRLR).

Así pues, ante una deuda tributaria de devengo anterior a la declaración del concurso, pero aún no liquidada o autoliquidada y exigible en tal fecha, la Administración no podría proceder a la compensación con débitos tributarios que, en su caso, pudieran existir en favor del concursado.

Nada se dice expresamente en la norma concursal sobre la compensación de los créditos tributarios, o de otro tipo, contra la masa. A este respecto, el TEAC en Resolución de unificación de criterio, de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018 –NFJ072663–), realizando analogía con la prohibición de ejecuciones singulares estableció que «la compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso». Y nos parece que aquella resolución estableció el criterio correcto, mas no por las causas en ella expuestas, sino por las propias disposiciones sobre compensación contenidas en la LC interpretadas por la Sala de lo Civil del TS que trataremos de desgranar a continuación.

La Sala de lo Civil del TS ha señalado en repetidas ocasiones:

la pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, arts. 58 a 60. Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago.

Y aquí se manifiestan dos elementos fundamentales en cuanto a la defensa del crédito tributario, o de cualquier otro, contra la masa. Los créditos contra la masa pueden compensarse y la situación de concurso no interrumpe la prescripción de las acciones relativas a estos créditos contra la masa. Estas manifestaciones se contienen en las Sentencias del TS 181/2017, de 13 de marzo (rec. núm. 1632/2014 –NCJ062230–) o 431/2019, de 17 de

julio (rec. núm. 713/2016 –NCJ064301–). Por su parte, la Sentencia del TS, Sala de lo Civil, 677/2020, de 15 de diciembre, (rec. núm. 1763/2018 –NCJ065239–), precisamente atendiendo a la compensación de créditos tributarios, recuerda:

En primer lugar, debemos advertir que las liquidaciones del IVA a que se refiere la cuestión litigiosa se refieren a hechos imponible acaecidos con posterioridad a la declaración de concurso, por lo que serían créditos contra la masa y no concursales, por lo que no resulta aplicable la prohibición de compensación del art. 58 LC vigente a la fecha en que se dictaron las resoluciones administrativas controvertidas –actual art. 153.1 del Texto Refundido de la Ley Concursal, TRLC.

El TS ha venido distinguiendo entre la prohibición de ejecuciones singulares, contenida en el artículo 55 de la LC, en el marco de la sección «de los efectos sobre las acciones individuales», de lo dispuesto en el artículo 58 de la LC y siguientes, correspondiente a la sección «de los efectos sobre los créditos en particular». Ha venido defendiendo que estos efectos sobre los créditos en particular tienen su virtualidad sobre los créditos concursales, pero no sobre los créditos contra la masa. De este modo, es perfectamente viable la compensación de créditos y débitos tributarios del concursado que se correspondan con obligaciones que cumplan los requisitos para la compensación tras la declaración del concurso. En esta línea argumental ya se había manifestado el TS en su Sentencia 274/2014, Sala de lo Civil, de 4 de junio (rec. núm. 1434/2012 –NCJ065978–), en relación con el devengo de intereses. Sosteniendo que la ubicación sistemática del precepto que prohíbe el devengo de intereses afecta únicamente a los créditos que conforman la masa pasiva, teniendo en cuenta que el artículo 84 de la LC establece que no formarán parte de la masa pasiva los créditos contra la masa.

La compensación es una forma de extinción de obligaciones recíprocas, lo que no puede asemejarse a una ejecución como ha pretendido el TEAC, tanto en la transcripción de su resolución de 2019 expuesta *supra*, como en la que trae causa a este comentario. Señalaba el TS en su Sentencia 181/2017, de 13 de marzo (rec. núm. 1632/2014 –NCJ062230–), que la compensación es:

un subrogado del pago en el que una deuda se extingue hasta donde concurre con otra distinta, cuando cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro, y se cumplan los demás requisitos previstos en el art. 1196 del Código Civil.

Así pues, conforme a la LC y al TRLC en concordancia con las interpretaciones jurisprudenciales al respecto, los créditos contra la masa podrán ser compensados con débitos a favor de la masa en el marco de un concurso de acreedores. No obstante, como veremos en el próximo apartado, damos la razón al TEAC en su Resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018 –NFJ072663–), en que esta compensación no puede ser acordada de oficio por la Administración tributaria.

3.2. ¿Acuerdo o solicitud de compensación?

Conforme disponía el artículo 84.4 de la LC, «las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal». El artículo 246 del TRLC indica que corresponde el reconocimiento del crédito contra la masa al administrador concursal, señalando el artículo 247 del TRLC:

las acciones relativas al reconocimiento o a la falta de reconocimiento por parte de la administración concursal de los créditos contra la masa, cualquiera que sea el momento en que se hubieran generado, y las de reclamación del pago de estos créditos se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.

Entendemos que la compensación, por sus efectos de cumplimiento de la parte concurrente de las obligaciones recíprocas, equivale al pago, pago recíproco, cuya reclamación habrá de hacerse ante el juez del concurso por medio del incidente concursal, en caso de que el administrador no estime la solicitud de la Administración tributaria.

Pues bien, el TEAC en la resolución comentada señala que, si la Administración tributaria tiene debidamente reconocido su crédito contra la masa, no necesita ejercitar acción alguna de pago

ante el Juez del concurso en los términos del artículo 84.4 LC para hacer efectivo su acuerdo de compensación de oficio, pues el pago de su crédito se ha producido *ipso iure*. Serán en su caso la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio hecho valer por la Administración mediante la correspondiente notificación al concursado podrán plantear incidente concursal.

Y para llegar a esta consideración el TEAC lo hace errando en la comprensión de lo sentenciado por el TS. Como se puede observar en la resolución, se hace eco de la Sentencia del TS, Sala de lo Civil, 677/2020, de 15 de diciembre (rec. núm.1763/2018 –NCJ065239–), de la que transcribe algunas líneas y de la anterior Sentencia del TS 431/2019, de 17 de julio (rec. núm. 713/2016 –NCJ064301–), a la que se refiere en su recurso el director de Recaudación. Y creemos que ambas sentencias no son extrapolables en el sentido buscado por la Administración, pues la obtención de fragmentos aislados de la historia del caso puede llevar a malentendidos que se alejan de lo dispuesto por el TS. Así, la Sentencia de la Sala de lo Civil de 2019 indica literalmente:

el hecho de que el apartado 4 del art. 84 LC atribuya al juez del concurso la competencia para conocer de las acciones de reclamación del pago de los créditos contra la masa, mediante el incidente concursal, no significa que en todo caso para su satisfacción haya que instar un incidente concursal ante el juez del concurso».

Y es que, en el caso enjuiciado, es la sentencia dictada en apelación la que reconoce un crédito a favor del acreedor que planteó el incidente concursal y no el juez del concurso. De este modo, lo que señala el TS es que, reconocido el crédito a favor del apelante, la propia Audiencia Provincial, puede acordar la compensación no siendo necesario plantear nuevo incidente concursal para compensar lo reconocido por la Audiencia, que había sido denegado por el juez de lo mercantil.

En lo relativo a la última sentencia dictada a este respecto, la de 2020, referente a la compensación de un crédito por IVA y un débito por el mismo impuesto, procedentes de liquidaciones diversas, pero ambas posteriores a la apertura del concurso, la solución también tiene una historia compleja. El TS acepta la eficacia del acuerdo de compensación de oficio emitido por acto administrativo, si bien este acuerdo se dictó una vez el concurso se encontraba finalizado y posteriormente se produjo la reapertura del concurso. Téngase presente que lo que se discute es:

la fecha en que la misma surtió efecto, puesto que hubo un periodo de tiempo en el que el concurso estuvo concluso por insuficiencia de la masa activa y posteriormente se reabrió. Con la circunstancia de que la declaración de compensación se dictó cuando el concurso estaba concluso y la resolución que estimó en parte las alegaciones de la deudora y rebajó el importe a ingresar tras la compensación se dictó cuando ya estaba reabierto.

Y es precisamente porque el tribunal sostiene que el acuerdo de compensación se dictó durante el periodo en que el concurso se encontraba concluso, que no admite la nulidad del acuerdo de compensación de oficio. Señala en este sentido:

el art. 71 LGT no requiere que el acto administrativo deba ser firme, por lo que los requisitos de vencimiento, exigibilidad y liquidez ya se cumplían cuando se dictó el acuerdo de 23 de noviembre de 2016, sin que a ello afectara que posteriormente se acogiera parcialmente una alegación del deudor y se aminorara el importe resultante de la compensación.

Por lo expuesto, entendemos que no corresponde a la Administración tributaria, *pendente* concurso, dictar acto administrativo de acuerdo de compensación, sino comunicar al administrador concursal el cumplimiento de los requisitos e instar el reconocimiento de la compensación por parte de este. Será en caso de que el administrador concursal no tenga a bien reconocer el cumplimiento de los requisitos, cuando la Administración tributaria podrá instar el pertinente incidente concursal exigiendo al juez del concurso el reconocimiento de la extinción de los créditos recíprocos en la cuantía concurrente. De cumplirse los requisitos propios de la compensación, el juez concursal, en aplicación de la norma general que permite la compensación conforme al Código Civil, y a la ausencia de prohibición de compensación de los créditos contra la masa, deberá acordar la compensación solicitada. No nos parece que la lectura de aquellas sentencias haya podido llevar al TEAC a afirmar con rotundidad lo contrario a lo que defendemos.

Durante el proceso concursal es al administrador concursal a quien compete el reconocimiento de los créditos contra el concursado, ya sean estos concursales o contra la masa. Si bien, las especialidades que rodean al acreedor tributario llevan a que, ante la comunicación de sus créditos concursales, este se vea amparado por el privilegio del reconocimiento necesario. Así el artículo 86 de la LC exigía a la administración concursal el reconocimiento necesario de los créditos que consten en la certificación administrativa, pues el principio de autotutela declarativa impide que se cuestione por vía ajena a la administrativa su legalidad. Actualmente, es el artículo 260 del TRLC el que se dedica a este «reconocimiento forzoso».

Como es bien sabido, los actos administrativos gozan de presunción de validez desde el momento en que se dictan y resultan de obligado cumplimiento hasta que resulte demostrada, en su caso, su invalidez. Esta es la manifestación de la prerrogativa más notable de la Administración, la autotutela (García de Enterría y Fernández, 2008). La autotutela declarativa supone que la decisión administrativa vincula a la obediencia, beneficiándose de presunción *iuris tantum* de legalidad, pudiendo el interesado destruir esta presunción a través de la impugnación. Tal y como se desprende del artículo 73.3 de la LGT, el acuerdo de compensación de oficio constituye un acto declarativo. Con este acto se declara la extinción de la deuda y el crédito en la parte concurrente.

La compensación de oficio es pues un acto administrativo declarativo, que, como tal, deberá impugnarse por las vías que les son propias a sus controversias. Deberá, ante un acuerdo de compensación de oficio, iniciarse la vía económico-administrativa y, posteriormente, si el asunto lo precisa, solventarse ante los jueces y tribunales de lo contencioso-administrativo. Del mismo modo que no puede el juez del concurso determinar la adecuación de una liquidación tributaria surgida de un procedimiento de comprobación tributaria a la legalidad, consideramos que el acuerdo de compensación de oficio, como acto administrativo declarativo, no podría ser atacado por el administrador concursal a través del incidente concursal.

Por ello entendemos que lo que la Administración tributaria debería notificar es la solicitud de reconocimiento de la compensación al administrador concursal, pues es a este a quien compete, en primer lugar, la toma de la decisión al respecto. No considera lo mismo el TEAC, que, en la resolución que comentamos, inventa una solución procesal más que discutible. Señala que:

serán, en su caso, la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio hecho valor por la Administración mediante la correspondiente notificación al concursado, podrán plantear incidente concursal si consideran que dicha compensación ha alterado el orden de prelación establecido por la normativa concursal para el pago de los créditos contra la masa. De ahí que la revisión y eventual anulación en vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda contra la masa por causa de infracción de la normativa concursal requiere siempre el previo pronunciamiento al efecto del Juez de lo mercantil competente en el concurso a través de la resolución de un incidente concursal planteado por la propia administración concursal o por otros acreedores.

Y nótese bien la barbaridad de lo expuesto, pues el TEAC se inviste de autoridad superior a la del juez de lo mercantil. Estima que el acto administrativo deberá ser impugnado ante el juez del concurso de forma previa a la anulación en vía económico-administrativa. Esto es, se atribuye, como órgano administrativo y no judicial, el poder de revisar las sentencias de un juez del orden mercantil. Ataca de modo tan soez la división entre el poder ejecutivo y el judicial, que pensamos que pudo equivocarse el redactor y querer referirse al orden contencioso-administrativo, en lugar de a la vía económico-administrativa. Incluso esta segunda opción, resulta incoherente con el reparto de la planta judicial en nuestro país. La sentencia del juez de lo mercantil no sería revisada por los jueces o tribunales de lo contencioso, sino por la Audiencia Provincial correspondiente al territorio del partido judicial del juez del concurso.

Defendemos que no debería ser un «acuerdo de compensación de oficio» lo que se notifique al concursado y al administrador, sino una comunicación de cumplimiento de requisitos o solicitud de compensación. La diferencia no resulta una cuestión meramente formal, sino un verdadero asunto de validez y eficacia. El administrador concursal, ante la solicitud, se halla en posición de denegarla, recayendo la carga de interponer incidente concursal sobre la Administración tributaria. Si nos hallamos ante el acto que acuerda la compensación, cuya validez y eficacia se presume, recae sobre el administrador concursal la carga de la interposición de la demanda incidental. Y, sería demanda incidental por una cuestión de atribución de competencias *pendente* concurso, aunque seguimos defendiendo que ello supondría dejar de lado las particularidades sobre la impugnación de los actos administrativos declarativos. Creemos que la Sentencia del TS, Sala de lo Civil, 677/2020, de 15 de diciembre (rec. núm.1763/2018 –NCJ065239–), se halla en la línea que defendemos, pues permite inferir que el acuerdo de compensación de oficio sería nulo de haberse dictado *pendente* concurso, aunque ciertamente no se expresa literalmente este parecer; no sería un acto declarativo, sino una solicitud o comunicación lo que la Administración debería presentar ante el administrador concursal.

En cualquier caso, sí nos permitimos afirmar que la idea del TEAC de revisar en vía económico-administrativa la resolución del incidente concursal emitida por el juez de lo mercantil es descabellada. Ciertamente, el que habrá de conocer de la demanda incidental sobre la compensación del crédito tributario será el juez de lo mercantil y serán los tribunales del orden civil los que habrán de conocer de los posibles recursos.

3.3. Ejecución del crédito tributario contra la masa

El pago del crédito tributario contra la masa debería realizarse de forma pacífica a vencimiento, sin permitirse su postergación tal y como se establecía en el artículo 84.4 de la LC y en el actual artículo 245 del TRLC. Como hemos manifestado en numerosas ocasiones, esta previsión legal no resulta cumplida de modo satisfactorio. Por ello surge la problemática sobre la ejecución forzosa de los créditos tributarios devengados tras la declaración del concurso.

En esta misma revista ya comentamos en Fraile Fernández (2020) la STS de 20 de marzo de 2019 (rec. núm. 2020/2017) y observábamos como la LC parecía permitir la ejecución separada del crédito tributario contra la masa, pero cómo la interpretación sistemática de la norma concursal impide que se inicien ejecuciones separadas por estos créditos hasta que, en su caso, se abra la fase de cumplimiento de convenio. Así lo ha venido señalando el TS tanto en aquella sentencia comentada como en otras previas. Esta línea es la que ha seguido el TRLC que lo ha plasmado en su artículo 248. De aquella sentencia criticamos que se impidiera el dictado de la providencia de apremio con el fin de que los recargos pudiesen devengarse en plenitud, aspecto que podemos seguir cuestionando vigente el TRLC, mas siempre aplaudimos aquella interpretación sistemática ya tradicional de impedir ejecuciones separadas de estos créditos contra la masa.

Creemos que no tiene sentido en fechas actuales modificar el criterio defendido por las Salas de lo Civil y de lo Contencioso del TS en aplicación de la LC en relación con la ejecución administrativa del crédito contra la masa. Sin embargo, el TEAC, en la resolución que aquí comentamos, se desvincula de lo expresamente señalado por el TS en relación con estas ejecuciones separadas para realizar una interpretación analógica entre ejecución y compensación. Así expresa:

lo cierto es que siendo la compensación un acto de ejecución singular y disponiendo la jurisprudencia más reciente que tal compensación no se prohíbe respecto de los créditos contra la masa, se ha de concluir que la prohibición de ejecución singular del artículo 55 de la LC, una vez declarado el concurso, se refiere en exclusiva a los créditos concursales y no a los créditos contra la masa e, igualmente, que sí cabría la ejecución singular de una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación. Y es que no tendría sentido que cupiera la compensación de oficio de los créditos contra la masa, que es un acto de ejecución singular, o cuanto menos, produce un efecto equivalente a un acto de ejecución [...] y, sin embargo, no cupieran otros actos de ejecución singulares distintos de la compensación de oficio respecto de los créditos contra la masa;

modificando con ello expresamente los criterios fijados en la Resolución de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018 –NFJ072663–). También habrían de modificarse necesariamente los criterios que el TEAC estableció en su Resolución de 24 de septiembre de 2019 (RG 303/2017 –NFJ075088–).

En cualquier caso, se equivoca el TEAC modificando su criterio en relación con las ejecuciones de los créditos contra la masa. Ninguna de las resoluciones del TS de las que se hace eco en la Resolución de 18 de octubre de 2021 permiten tales ejecuciones. Hemos visto que la Sala de lo Civil del TS ha venido distinguiendo claramente los efectos sobre las acciones individuales de los efectos sobre los créditos en particular, careciendo de lógica ninguna extensión analógica ya desechada por los tribunales. Nos parece que el TEAC actúa en contra de sus propios intereses contradiciendo claramente lo manifestado por la Sala de lo Contencioso.

cioso del TS e interpretando de un modo ciertamente aleatorio lo sentenciado por la Sala de lo Civil en atención a circunstancias bien diversas de las que afectan a la citada resolución.

Como ya señalamos en trabajos anteriores, la compensación «es el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra» (Castán Tobeñas, 1986). No nos hallamos ante una forma de pago, sino de un mecanismo que sustituye a este pago (Lacruz Berdejo, 2003). Este instituto presenta la función facilitadora de simplificación del cumplimiento, así como la función de garantía, asegurando la posición de aquel que, de no haber compensación, hubiere cumplido primero (Albaladejo, 2011). Ha de tenerse presente que la compensación se fundamenta en el «carácter injusto y desleal del comportamiento de quien reclama un crédito, siendo al mismo tiempo deudor del demandado, pues es contrario a la buena fe pedir lo que ha de ser restituido» (Díez-Picazo, 2011). La compensación, extingue las deudas en la cantidad concurrente desde el momento en que se cumplieron las condiciones para ello, lo que en nada se parece a una ejecución separada. Se trata de un subrogado del pago, esto es, se parece al pago, al pago voluntario y pacífico. Así dispone el artículo 1.202 del Código Civil: «el efecto de la compensación es extinguir una y otra deuda en la cantidad concurrente, aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y deudores». El instituto de la compensación provoca la extinción de las deudas, si bien alguien ha de declarar que esta extinción se ha producido. Así, podemos discutir si es la Administración la que lo puede declarar de oficio, o si es el administrador concursal el que ha de declararlo tras la solicitud de la Administración, mas no parece que merezca siquiera discutirse en este foro el parecido de esta institución con el embargo y ejecución forzosa de los bienes del concursado. Reiteramos, no se puede entender la analogía elaborada por el TEAC.

Referencias bibliográficas

- Albaladejo, M. (2011). *Derecho Civil II. Derecho de Obligaciones*. (11.ª ed.). Edisofer.
- Castán Tobeñas, J. (1986). *Derecho Civil Español, Común y Foral*. (14.ª ed., t. III). Reus.
- Díez-Picazo, L. (2011). *Sistema de Derecho Civil*. (9.ª ed., vol II). Tecnos.
- Fraile Fernández, R. (2020). El TS prohíbe el dictado de providencias de apremio en defensa del crédito tributario contra la masa. (Análisis de la STS de 20 de marzo de 2019, rec. núm. 2020/2017, y la consecuente RTEAC de 24 de septiembre de 2019, RG 303/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 125-135.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2008). *Curso de Derecho Administrativo, I*. (14.ª ed.). Aranzadi.
- Lacruz Berdejo, J. L. (2003). *Elementos de Derecho Civil II, Derecho de obligaciones*. (Vol. I.). Dykinson.

No puede haber derivación de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT si no queda suficientemente probado el ánimo de ocultar

Análisis de la [SAN de 28 de septiembre de 2021, rec. núm. 2128/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de septiembre de 2021 estima el recurso presentado por el responsable y anula la resolución que derivaba la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, al entender que no había prueba plena de la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario, por lo que no se da uno de los requisitos esenciales para declarar la responsabilidad solidaria.

1. Supuesto de hecho

La Administración tributaria basó la derivación de responsabilidad en la adquisición por parte de la entidad declarada responsable de un inmueble, propiedad de la deudora principal, por un precio de 820.000 euros. Dicho inmueble había sido objeto de una tasación pericial que había arrojado un valor superior: 961.416,99 euros, si bien dicha tasación había sido efectuada sobre la base de unos valores predeterminados, sin que hubiera habido inspección personal del inmueble. El valor contable ascendía a 1.279.346,14 euros y el precio de adquisición fue de 601.012,10 euros, en el año 2004.

Contra la deudora principal tributaria se había iniciado un procedimiento ejecutivo bancario siendo así que la subasta del precitado inmueble era inmediata, habiéndose señalado para el día 25 de enero de 2010.

Así las cosas, el 22 de enero de 2010 se perfeccionó una operación de compraventa del inmueble entre la sociedad deudora principal y la responsable. En esa fecha todavía no se había iniciado procedimiento de inspección alguno frente a la deudora tributaria.

Entre la sociedad deudora principal y la responsable existía una vinculación indirecta: la sociedad responsable tenía participación accionarial en una mercantil en la que otro socio

era accionista, a su vez, de la sociedad deudora principal. Además, los administradores únicos de la deudora principal y de la responsable coincidían en la junta directiva de cierto club de fútbol.

La postura de la Administración tributaria es que la operación de venta del inmueble (por debajo del valor tasado) se fraguó para perjudicar el crédito tributario (deudas de la obligada principal por importe de 325.620,15 euros), siendo relevante el hecho de que, a pesar del cambio de titularidad jurídica, el administrador único de la deudora principal seguía ocupando la vivienda en virtud de un contrato de arrendamiento suscrito con la responsable.

Por el contrario, la sociedad declarada responsable alegaba que la única finalidad de la venta fue paralizar la ejecución hipotecaria y evitar un remate por precio muy inferior al de mercado. También discutía el dictamen pericial, el cual no se emitió a partir de una visita al inmueble. En conclusión, ni había habido despatrimonialización de la deudora principal, ni se perseguía perjudicar los intereses de la Hacienda, pues la sociedad responsable desconocía la existencia de una deuda tributaria, ya que, en el momento de la operación, ni siquiera se habían iniciado actuaciones inspectoras frente a la primera.

2. Doctrina del tribunal

La Audiencia Nacional (AN) atiende a la pretensión de la sociedad demandante (la responsable tributaria), estima el recurso contencioso-administrativo y anula la resolución de derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), si bien no condena en costas al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), reconociendo lo dudoso del caso.

La premisa de la que parte, acertadamente, la AN es que la participación en la ocultación o transmisión de bienes que constituye el presupuesto habilitante de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT debe tener el propósito de impedir o dificultar la acción ejecutiva de la Hacienda. Y señala tajantemente: «Para la declaración de responsabilidad será necesario que en el expediente se haya acreditado este elemento subjetivo».

La Administración tributaria había basado la culpabilidad que habilita la derivación de responsabilidad solidaria en dos circunstancias: por una parte, en la presunta vinculación entre deudora principal y responsable y, por otra, como consecuencia de la primera, en el conocimiento que tenía la entidad responsable respecto de la situación tributaria de la obligada principal.

La AN rechaza ambas premisas de forma taxativa:

- Respecto a la vinculación, entiende que no existe, pues no hay control de decisión de la deudora principal sobre la responsable:

No existe propiamente vinculación entre las sociedades, de manera que el deudor pueda controlar a la sociedad adquirente del inmueble transmitido. La conexión es indirecta, porque la demandante participa en XXX, en la cual también participa YYY; y esta última tiene participación en la sociedad deudora. Los administradores únicos de la deudora y de la demandante coinciden en la junta directiva del ZZZ, CF.

- Respecto a la culpabilidad (que la Administración tributaria identifica con el mero conocimiento de la situación tributaria de la deudora principal), considera la AN que no hay una prueba plena ni de tal conocimiento ni del ánimo de defraudar manifestado en el comportamiento de la entidad responsable:

Si bien puede inferirse de esto una estrecha relación entre el administrador de la demandante y el de la deudora, que es quien ocupa el inmueble como vivienda habitual, **no por ello hay una prueba plena de que la transmisión estuviera motivada por la voluntad de obstaculizar la acción ejecutiva de la Hacienda**. Ni siquiera hay elemento alguno que haga pensar que el adquirente conocía la posible existencia de una deuda tributaria.

El hecho de que otra sociedad vinculada al administrador de la deudora tributaria estuviera sometido a una inspección tributaria no es determinante para poder afirmar que existía ese conocimiento. **Ni se sabe si se conocía por el adquirente la apertura de dicho expediente de inspección ni las actuaciones inspectoras contra la deudora principal se habían iniciado ni hay signo alguno que sea revelador de ese conocimiento** (la negrita es nuestra).

Por el contrario, el único hecho que sí resultaba probado era la inminencia de la ejecución bancaria, por lo que resulta factible que la compraventa tuviera por finalidad evitar una venta en subasta del inmueble por un precio muy inferior al de mercado. En este sentido, que la deudora hubiera preferido venderlo a un tercero en vez de saldar primeramente la deuda con la entidad bancaria para paralizar la acción ejecutiva, «no basta para afirmar que existe un ánimo de colaborar en la ocultación del patrimonio a la Hacienda. Para ello sería necesario que hubiera mayor certidumbre sobre el valor de la cosa».

Este razonamiento lleva a la AN a cuestionar la validez de la tasación pericial contradictoria efectuada, en la que encuentra tres defectos invalidantes:

- 1.º No hubo una inspección ocular personalizada del inmueble como exige la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) (Sentencias de 29 de marzo de 2012, rec. núm. 34/2010 –NFJ047124–, y de 26 de noviembre de 2015, rec. núm. 3369/2014 –NFJ061189–): «la tasación no se ha efectuado respetando la regla general de la individualización de la valoración y la inspección del bien».
- 2.º El perito que llevó a cabo la valoración (un técnico superior de la administración) se consideró inidóneo.

- 3.º Hubo omisión de información relevante, como es la fecha de la ponencia de valores de la que se extrajeron los valores de repercusión (se partió de un valor de repercusión del suelo en la zona R 19, al que se aplicó un coeficiente de 1,10 por tener el inmueble fachadas a dos calles). La operación de compraventa había tenido lugar en 2010, pero se desconoce de qué fecha era la ponencia de valores que se utilizó como referencia. Esta circunstancia, a juicio de la AN, «impide conocer si estos [valores] reflejan la tendencia a la baja de los precios motivada por la crisis inmobiliaria».

Por último, la Sala plantea que en ningún caso la adquisición del inmueble por el responsable genera despatrimonialización en el deudor principal, pues dado que la ejecución hipotecaria era inminente, antes que la Hacienda Pública habría cobrado el crédito la entidad bancaria:

Además, aunque no se haya discutido este aspecto, es muy dudoso que el importe del crédito hipotecario pueda considerarse como un valor patrimonial sustraído a la acción de cobro tributaria, con el argumento del carácter privilegiado del crédito tributario sobre el crédito asegurado con el embargo. Porque no se duda de que se estaba ejecutando dicho crédito y, en consecuencia, era inexcusable cancelar dicho crédito para paralizar la subasta. De no haberse efectuado de tal modo, el inmueble podía haber sido adjudicado por un valor muy inferior.

La conclusión de todo este argumentario es que no queda probada la culpabilidad del responsable solidario, bien entendida como intención de impedir el cobro del crédito tributario. La AN remarca que el ánimo de perjudicar la acción de cobro es un requisito esencial para declarar la responsabilidad tributaria, así como que dicha intencionalidad ha de quedar suficientemente probada por la Administración tributaria:

De estas consideraciones se desprende, a nuestro juicio, que no hay una prueba plena de la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario, por lo que no se da un requisito esencial para declarar la responsabilidad tributaria.

3. Comentario crítico

Retoma la AN en esta sentencia el cauce de la sensatez a la hora de valorar el elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del responsable.

La dicción literal del artículo 42.2 a) de la LGT, que regula la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del deudor principal, describe como conducta habilitante causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

Existe, pues, un requisito finalista que denota la existencia de un plan preconcebido entre el obligado principal y el responsable, cuya exclusiva finalidad ha de ser distraer los bienes o derechos del deudor principal, evitando que la Administración tributaria pueda hacer cobro con ellos de su crédito tributario.

Frente a cierta laxitud de los órganos de la Administración tributaria a la hora de valorar la culpabilidad del responsable, el TS, en tres recientes sentencias de 2021, ha puesto el énfasis en la importancia del requisito de culpabilidad para que la derivación de responsabilidad solidaria por el artículo 42.2 a) de la LGT sea conforme a derecho.

La Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), que prohíbe derivar responsabilidad tributaria a un menor de edad¹, y las Sentencias del TS de 11 de marzo y de 12 de mayo de 2021 (rec. núms. 7004/2019 –NFJ081744– y 62/2020 –NFJ082403–), relativas a actos de ocultación anteriores al devengo de las deudas tributarias del obligado principal, constituyen un sólido bloque jurisprudencial sobre la necesidad de que la Administración tributaria acredite que el responsable ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir la actuación administrativa.

Participando de esta nueva corriente jurisprudencial, la AN corrige su postura anterior (Sentencia de la AN de 13 de febrero 2020, rec. núm. 393/2018 –NFJ082075–), de acuerdo con la cual la eliminación de la «malicia» del vigente artículo 42.2 a) de la LGT debía interpretarse como una manifestación del legislador de rebajar el grado de culpa de la conducta habilitante, bastando con que el presunto responsable «conociera o tuviera conciencia» de la situación económica del obligado principal, sin necesidad de que hubiera un específico ánimo de perjudicar a la Hacienda pública, para que la derivación de responsabilidad fuera procedente.

En la Sentencia que estamos comentando, de 28 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2128/2019 –NFJ084521–), la AN incide en la exigencia de un esfuerzo probatorio suficiente por parte de la Administración tributaria (de una «**prueba plena**», habla la Audiencia), que demuestre la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario. La nueva interpretación del elemento subjetivo de la culpabilidad no deja lugar a dudas: «La participación en la ocultación o transmisión de bienes debe tener el propósito de impedir o dificultar la acción ejecutiva de la Hacienda. **Para la declaración de responsabilidad será necesario que en el expediente se haya acreditado este elemento subjetivo**» (fundamento de derecho tercero) (la negrita es nuestra).

Es conocida la dificultad de probar intenciones. Como apunta el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), en su Sentencia 51/2017, de 31 de enero (rec. núm. 89/2016 –NFJ067824–), puesto que la LGT no ha previsto la aplicación automática de la responsabilidad por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT, es precisa la acreditación de la intencionalidad de la conducta del responsable, si bien resulta evidente

¹ Esta sentencia fue objeto de comentario en Banacloche Palao (2021).

que, salvo que las partes lo hubieran documentado o alguno de ellos lo confiese, normalmente no será posible una prueba directa sobre la intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo o en el arcano de sus conciencias, por lo que generalmente **habrá de deducirse ese ánimo de los actos coetáneos, anteriores y posteriores y será necesario acudir a la prueba indiciaria...** En tal juicio **habrá que atender a número de indicios y a su significación unívoca** (fundamento jurídico cuarto) (la negrita es nuestra).

El mismo razonamiento ofrece la Sentencia de la AN de 15 de enero de 2018 (rec. núm. 911/2016 –NFJ085387–), que encuentra como solución recurrir al método deductivo:

La decisión voluntaria y consciente de proceder a la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, es una **decisión interna que únicamente puede ser conocida por los terceros por el método deductivo**, de forma que partiendo de la existencia de unos hechos conocidos, se llegue al conocimiento de otros desconocidos (verdadera voluntad de los contratantes), siempre que exista un enlace preciso y directo entre ambos, según las reglas de conocimiento humano (fundamento de derecho cuarto) (la negrita es nuestra).

¿Cómo probar la intención de ocultar en relación con la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT?

La Sentencia de la AN de 25 de septiembre de 2017 (rec. núm. 839/2016 –NFJ085388–) consideró que había «prueba plena» de la intención de ocultar para impedir la acción recaudadora cuando, tanto la entidad deudora principal como la responsable, tenían el mismo domicilio social y administradores coincidentes, demostración inequívoca de que existía vinculación y conocimiento de la situación tributaria de la obligada principal:

La abundante prueba resultante acredita la palmaria existencia de una colaboración activa de la actora tendente a evitar que la Administración tributaria pudiera cobrar sus créditos. La deudora principal era consciente de su situación económica, de las desestimaciones de las solicitudes de aplazamiento de sus deudas y sanciones tributarias, y al incumplimiento de sus obligaciones tributarias contribuyó la entidad que hoy recurre, que era conocedora de esa situación en la que se encontraba puesto que **el domicilio social de las dos entidades era el mismo y los órganos de administración estaban compuestos por casi las mismas personas. Así que no puede alegar la actora desconocer el estado económico de la deudora principal y su connivencia con las mismas para facilitar el incumplimiento tributario.**

Para la actora son indicios y **para este tribunal son pruebas plenas**. Pero aun cuando se considerase que solo existen indicios, estos indicios están basados en datos acreditados y reveladores de otros que, sumados entre sí, acreditan los hechos acaecidos (fundamento jurídico sexto) (la negrita es nuestra).

En cambio, la misma Sala de lo contencioso-administrativo estimó en otra ocasión que no procedía la derivación de responsabilidad cuando, gracias al esfuerzo probatorio de los presuntos responsables², quedó demostrado que desconocían la situación tributaria del deudor principal y que las deudas tributarias exigidas ni siquiera habían nacido (ya citada Sentencia de la AN de 15 de enero de 2018):

Por ello, y **al faltar elemento subjetivo que debe concurrir para poder derivar la responsabilidad de las deudas tributarias, concurrencia en la voluntad de ocultar o transmitir bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, debe estimarse el presente recurso** dejando sin efecto las resoluciones impugnadas [...] (fundamento de derecho sexto) (la negrita es nuestra).

En cuanto a la doctrina administrativa, el TEAC reconoce que para declarar responsable solidario al adquirente de bienes del deudor principal se debe demostrar la intencionalidad de la conducta (Resolución del TEAC para unificación de doctrina de 19 de octubre de 2020, RG 4572/2018 –NFJ079435–):

Por lo tanto, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, **pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, deberá acreditar que este ha actuado de forma intencional con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado** (fundamento de derecho cuarto) (la negrita es nuestra).

Sin embargo, cuando el acto de despatrimonialización consiste en una donación, lo cierto es que, habitualmente, la Administración tributaria presume ese propósito por el mero hecho de que el donatario sea una persona vinculada familiarmente con el deudor principal. Lo explicamos.

Como hemos apuntado, la jurisprudencia admite la prueba de presunciones para demostrar la intencionalidad de los sujetos. Entre estas presunciones, en el ámbito que nos

² Se trataba de probar que el presunto acto de despatrimonialización, en este caso, una permuta de inmuebles de muy distinto valor económico, se había efectuado en 2005, años antes del devengo de las deudas tributarias reclamadas (impuesto sobre sociedades e IVA, ejercicios 2006 y 2007). Los interesados aportaron pruebas suficientes de su alegación: certificado del director de la entidad bancaria que tramitó en 2005 un expediente de préstamo hipotecario y contrato privado de permuta que se aportó al expediente bancario en 2006.

ocupa, es especialmente relevante la que regula el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, aludido en el pronunciamiento del TEAC transcrito. Se refiere a las donaciones realizadas en fraude de acreedores, esto es, «se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella».

La doctrina del TEAC, manifestada en Resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021–NFJ083474–), consiste en entender que la presunción del artículo 643 no puede ser desvirtuada en ningún caso. En dicha resolución, dictada para unificación de criterio, el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que fue quien interpuso el recurso de alzada, solicitaba del TEAC un pronunciamiento en el que se decretara que

siempre y en todo caso, la donación que deje al donante sin bienes suficientes para hacer frente a su deuda tributaria, constituye ocultación por parte del deudor, y dispensa a la Administración de toda prueba del elemento objetivo de la responsabilidad, o enlace causal entre la conducta y el daño, a los efectos del artículo 42.2 a) de la LGT (antecedente de hecho cuarto).

La respuesta del TEAC está en línea con la petición formulada por el director de Recaudación de la AEAT y concluye que:

La aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, esto es, la «causación o colaboración» del primero en la ocultación (fundamento de derecho segundo).

Algunos autores (Puebla Agramunt, 2021) han criticado esta interpretación, señalando que:

una cosa es que el Código Civil diga que una donación en la que el donante no se reserva bienes bastantes para pagar deudas anteriores a ella se presume en fraude de acreedores, y otra muy distinta que dicha presunción pueda operar *ope legis* para sencillamente imputar a una persona una responsabilidad tributaria por deudas tributarias y, en su caso, sanciones, de otra.

De hecho, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 29 de junio de 2020, que da origen al recurso de alzada estimado por la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2021 comentada, daba la razón a los responsables, inter-

pretando que no procedía la derivación de responsabilidad al no haber quedado suficientemente probado el acuerdo entre padres (donantes, deudores principales) e hijos (donatarios, responsables) con la intención de impedir la traba de los bienes:

En el presente caso, no se dan los requisitos necesarios para declarar la responsabilidad. En efecto, tal y como alega el reclamante, si bien ha quedado acreditada una disminución del patrimonio del deudor principal producida por la donación de tres inmuebles a sus cuatro hijos, de la documentación obrante en el expediente, y en especial de las declaraciones por IRPF de los ejercicios 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 y 2012 presentadas a la AEAT por el deudor principal, en las que declara su titularidad en pleno dominio del 50 % de los tres inmuebles objeto de transmisión, **no puede desprenderse una prueba suficientemente concluyente de que la actuación del reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria** mediante una ocultación de dichos bienes.

Es decir, **la Administración tuvo conocimiento de la titularidad del Sr. L de los bienes objeto de transmisión desde, al menos, el ejercicio 2002, por lo que ya ostentando deudas anteriores a dicha fecha el deudor principal y no habiendo ocultado los mismos a la AEAT durante 12 años, resulta difícil mantener como pretende la Administración, que la intención de la donación referida fuera la de ocultar los bienes a la Hacienda Pública**, cuando tal ocultación podía haberse llevado a cabo con anterioridad y no se hizo (en el año 1998, 16 años antes de la donación, ya tenía significativas deudas y era titular de los citados bienes) (la negrita es nuestra).

En nuestra opinión, el TEAC solo se está refiriendo a la primera de las condiciones que componen la conducta habilitante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT. Es decir, la presunción del artículo 643.2 del Código Civil solo acredita el requisito objetivo de la colaboración o autoría, pero no exime a la Administración tributaria de demostrar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad o intención de la conducta.

Por tanto, para que el expediente de derivación de responsabilidad solidaria sea correcto no basta con que se pruebe, mediante la presunción citada, la autoría o colaboración en la ocultación; hace falta además la demostración de la intención del responsable de perjudicar la acción recaudadora.

Y dicha intención resulta indemostrable cuando ni siquiera ha nacido la deuda tributaria que, presuntamente, se quiere defraudar, como ocurre en el caso que nos ocupa.

Este razonamiento nos lleva a plantear la cuestión de si es aceptable la derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos en los que el acto de ocultación (en el presente ejemplo, la venta del inmueble) es previo no solo a la liquidación de la deuda tributaria que se reclama, sino al propio nacimiento del crédito tributario.

En este sentido, tiene gran interés el voto particular del magistrado Navarro Sanchís a la, ya mencionada, Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021. En dicho voto discrepante se pone de manifiesto que, de acuerdo con el tenor literal de la ley, a los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT, únicamente se les puede exigir el pago de «la deuda tributaria pendiente», concepto perfectamente delimitado que implica la existencia de una deuda tributaria nacida y líquida, pero en ningún caso extensible a deudas futuras o sanciones no impuestas.

En contra de tal interpretación, el TS, en la Sentencia aludida de 12 de mayo de 2021, ha admitido que la derivación de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT pueda alcanzar a deudas que se devenguen con posterioridad al acto de ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal, ahora bien, siempre que resulte acreditado por la Administración tributaria que ha existido «unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única», en definitiva, un plan intencional concebido entre el obligado principal y el responsable, con el fin de sustraer los bienes o derechos del primero del pago de su deuda tributaria (fundamento de derecho tercero).

Referencias bibliográficas

Banacloche Palao, C. (2021). No cabe derivar la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. (Análisis de la STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 166-181.

Puebla Agramunt, N. (2021). Donaciones y responsabilidad tributaria. *Nuria Puebla Agramunt. Estudio jurídico*. <https://www.nuriapuebla.com/>

Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF

Análisis de la [STSJ de Cataluña de 28 de julio de 2021, rec. núm. 827/2020](#)

Antonio Sánchez Gervilla

Doctor en Derecho y abogado

Extracto

El supuesto de hecho que se comenta trata del cálculo de la ganancia patrimonial, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, derivada de la venta de las participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada que no cotiza en bolsa. Como bien sabemos, el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) desarrolla una norma específica para establecer un valor de transmisión que necesariamente tiene que ser aplicado, salvo que se demuestre que el valor de transmisión en efecto satisfecho equivale realmente al valor de mercado convenido entre partes independientes, prueba que corresponde al obligado tributario. Efectivamente, dicho precepto establece una inversión de la carga de la prueba en orden al valor de transmisión, pues la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo y no a la Administración. Así pues, tratándose en puridad de una cuestión probatoria, en el presente comentario analizaremos cómo probar que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado y, sobre todo, si un informe de valoración avalado por un perito es imprescindible a los efectos pretendidos para desvirtuar la presunción legal contenida en el precepto *supra* mencionado de la LIRPF, tesis sostenida, en la sentencia comentada, por el Tribunal Económico-Administrativo.

1. Supuesto de hecho

El caso que se planteó ante los tribunales tiene que ver con el cálculo de la ganancia patrimonial, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, derivada de la venta de las participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada que no cotiza en bolsa¹. En este sentido, el derecho sustantivo aplicable se encuentra contenido en el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), según el cual:

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

[...]

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, **la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.**

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances (la negrita es nuestra).

¹ Cumple significar que, a efectos mercantiles, las participaciones sociales «en ningún caso tendrán el carácter de valores», tal y como proclama el artículo 92.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (LSC), lo que impedirá que sean admitidas «a negociación en alguno de los mercados regulados de valores» tal y como exige el artículo 37.1 b) de la LIRPF. De lo anterior se deduce que las participaciones sociales siempre se valorarán conforme a las normas contenidas en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, mientras que no sucederá lo mismo con las acciones de las sociedades anónimas, ya que estas sí que son consideradas valores mobiliarios –art. 92.1 LSC– y, en consecuencia, sí que pueden cotizar en mercados regulados de valores.

En cuanto a los hechos que dan lugar a la sentencia comentada son los siguientes:

En junio de 1994 se constituye una sociedad de responsabilidad limitada, por parte de dos hermanos, los cuales suscriben, cada uno de ellos, el 50 % de las participaciones. La empresa fue constituida para actuar en el sector auxiliar de la construcción, concretamente en el de los aislamientos.

En 1997, uno de los hermanos fundadores decide vender sus participaciones y le vende un 49 % a nuestro protagonista –al que, en adelante, llamaremos Sr. X– por un importe total de 18.030,36 euros, y el otro 1 % se lo vende al socio que se queda, es decir, a su hermano, de tal forma que, tras la salida de dicho socio fundador, la composición societaria queda igualmente formada por dos únicos socios, pero con el relevante matiz de que el socio fundador que se queda pasa a ostentar un 51 % del total de las participaciones y, por tanto, el control, y el Sr. X entra en minoría (49 % de las participaciones sociales).

Transcurren los años, hasta que en 2008 sobreviene la crisis en el sector de la construcción y, con ella, comienza las desavenencias entre los dos socios, hasta que en 2011 el socio mayoritario «invita» al minoritario a salir, es decir, a vender sus participaciones y dejar de trabajar para la sociedad.

El Sr. X, abrumado por las circunstancias, y cercano a la edad de jubilación, decide aceptar «la invitación», tras lo cual el socio mayoritario encarga al letrado de la empresa que redacte un acuerdo privado, fechado en octubre de 2011, intitulado: «COMPRAVENTA de participaciones sociales». En dicho acuerdo privado básicamente se establece la compensación económica que el Sr. X va a percibir por vender sus participaciones sociales y la forma en que se llevará a cabo, siendo que este debería percibir, en varios pagos y por varios conceptos, un total de 76.200 euros.

Días después, concretamente en noviembre de 2011, las partes comparecieron ante notario para elevar a público el contrato privado, en cuya escritura se dice que el Sr. X vende el total de sus participaciones por un importe total de 20.000 euros –importe del primer pago–, y ello, pese a que, en total, fuese a percibir 76.200 euros, tal y como hemos visto. No obstante, conviene alzar el Sr. X tuvo el cuidado de declarar a la Agencia Tributaria los 76.200 euros íntegros que obtuvo de la venta, a medida que los fue percibiendo.

Años después, cuando el Sr. X ya se había olvidado de la operación, concretamente en marzo de 2016 –un par de meses antes de que la operación prescribiera a efectos tributarios–, la Oficina de Gestión de la Agencia Tributaria notifica un requerimiento al Sr. X, por el concepto Impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2011, al objeto de comprobar «que el valor de transmisión declarado por la venta de las participaciones cumple con lo dispuesto en la norma específica de valoración prevista en el art. 37.1 b) de la Ley 35/2006 del IRPF».

El requerimiento fue atendido y, en agosto de 2016, la oficina gestora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria notificó al Sr. X el «Acuerdo de trámite de alega-

ciones y propuesta de liquidación provisional», del que resultaba una cuota a pagar de 103.484,32 euros.

Ello fue motivado por la oficina gestora de la siguiente forma:

Según los datos declarados en el Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades por la citada entidad: 1. El patrimonio neto, según el balance correspondiente al ejercicio 2010, era de 1.092.369,34 euros; *correspondiendo al porcentaje de participaciones transmitido 535.479,45 euros*. 2. Los resultados obtenidos en los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (31.12.2011) fueron de 257.361,24 euros en 2008, -3.962,24 euros en 2009 y -3.512,02 euros en 2010. El resultado de capitalizar al 20 % el promedio de estos tres resultados es de 416.478,30 euros; *correspondiendo al porcentaje de participaciones transmitido 204.157,66 euros*.

[...]

Por lo tanto y conforme con lo dispuesto en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, se considera como valor de transmisión de la venta de las acciones de la entidad ZZZ, SL 535.479,45 euros, que es el mayor de los dos valores anteriores indicados en el mismo (la cursiva es nuestra).

En septiembre de 2016 el Sr. X presenta alegaciones, siendo desestimadas por la oficina gestora, dictando, a su vez, liquidación provisional de cuota e intereses de demora, mediante la cual se le reclamaba al Sr. X, por una parte, los 103.484,32 euros de cuota ya referidos, más 20.237,40 euros de intereses de demora, esto es, **un total de 123.721,72 euros!**

Agotados los recursos ante la Agencia Tributaria, en diciembre de 2016, el Sr. X interpone reclamación económico-administrativa contra el citado acuerdo, la cual, del mismo modo, fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña en noviembre de 2019, siendo que, por lo que aquí interesa, el motivo sobre el que basuló la desestimación fue el siguiente:

QUINTO. En definitiva, la justificación de la valoración de las participaciones en la fecha de la transmisión, que el interesado no logra probar al no haber aportado ningún informe de valoración avalado por un perito, es imprescindible a los efectos pretendidos para desvirtuar la presunción legal contenida en el art. 37 de la LIRPF. Recuérdese que dicho valor teórico ya tiene en cuenta los resultados del ejercicio, en su caso, las pérdidas habidas. **Por lo que no habiéndose justificado en el presente caso que el valor acordado con el adquirente se corresponda efectivamente con el que hubiesen convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, debe confirmarse la liquidación practicada** (la negrita es nuestra).

Contra este acuerdo se interpuso recurso contencioso-administrativo.

2. Doctrina del tribunal

Con fecha 28 de julio de 2021, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, dictó la Sentencia 3627/2021 (rec. núm. 827/2020 –NFJ085435–), mediante la cual resolvía la litis planteada en el siguiente sentido:

- 1.º La discusión se circunscribe a una cuestión probatoria, siendo de aplicación lo prevenido por el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, precepto este que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración.
- 2.º Por su parte, el artículo 37.1 b) de la LIRPF, establece una presunción *iuris tantum*, en cuanto que fija el valor de transmisión de participaciones sociales no negociadas con base en dos criterios, salvo que la parte pruebe que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con que se habría pactado en condiciones normales de mercado. Por tanto, en el presente supuesto, la carga de probar que lo abonado se corresponde con un valor de mercado pesa sobre la actora y debe destruir la presunción articulada en el precepto.
- 3.º **Doctrina de la Sala y Sección sobre el particular:**
 - a) «La controversia se centra en el valor de transmisión; Estamos ante una norma específica que establece un valor de transmisión que necesariamente tiene que ser aplicado, salvo que se demuestre que el valor de transmisión efectivamente satisfecho equivale realmente al valor de mercado convenido entre partes independientes, prueba que corresponde al obligado tributario. En definitiva, el indicado precepto establece la presunción de que el valor de transmisión es el mayor de los dos que recoge, **presunción que admite prueba en contrario, si se acredita que el valor de transmisión efectivamente satisfecho equivale realmente al valor de mercado convenido entre partes independientes** –sentencia número 1002/2019, de 19 de julio (recurso número 689/2016)–» (la negrita es nuestra).
 - b) «Ciertamente hemos de convenir en que dicho precepto establece una inversión de la carga de la prueba en orden al valor de transmisión; **la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo y no a la Administración**, –sentencia número 837/2020, de 27 de febrero (recurso número 909/2018; sentencia dictada por la Sección de Refuerzo)–» (la negrita es nuestra).
 - c) «**Atendiendo a la necesidad de acreditar por cualquier medio de prueba admisible en derecho, sin que el precepto determine la preferencia o exclusividad de uno u otro, como así fija la resolución del TEARC impugnada**; hemos de considerar que la Oficina Gestora consideró insuficiente la documentación aportada e incorporada a las cuentas anuales presentadas y depositadas en el Registro Mercantil, pero **el TEARC va**

un paso más allá al solo otorgar eficacia enervatoria el informe de un experto independiente cuando el precepto legal no lo exige y además esta Sala ha considerado –como hemos expuesto en las sentencias citadas– que un peritaje puede no desvirtuar tampoco la presunción legal. **Tal exigencia de un informe de un auditor no constituye un requisito ex lege, como así se desprende de la literalidad del precepto, pudiendo las partes que realizan la operación de transmisión pactar el precio en condiciones de mercado a partir de la valoración que ellas realizan en ese momento sin que se obligue a someterse a tal informe. Es decir, no hay una exclusividad de medio probatorio como parece deducirse de la resolución impugnada, pues si así fuera, lo habría previsto el propio precepto de forma expresa** –sentencia número 194/2021, de 21 de enero de 2021 (rec. 172/2020)–» (la negrita es nuestra).

4.º Aplicación de la anterior doctrina al presente supuesto:

Y valorando conjuntamente la prueba practicada, se llega a la conclusión que el valor real de transmisión de las participaciones sociales fue de 76.200 euros. Resulta también de la prueba practicada que el objeto social de la entidad se incluye en las actividades propias del sector de la construcción, siendo que la crisis económico-financiera de los años 2008-2009, se desató debido al colapso de la burbuja inmobiliaria, y provocó una grave recesión, afectando, precisamente, de forma incisiva al sector de la construcción.

A su vez, la situación de la mercantil con pérdidas continuadas que no son discutidas por la Administración, no puede quedar al margen de cualquier decisión que se adopte en el mercado de modo que el mercado no puede desconocer a la hora de valorar una operación todas estas circunstancias.

Por todo ello, se debe estimar el recurso y anular la liquidación provisional practicada al no resultar aplicable la presunción del art 37.1.b LIRPF con las consecuencias que ello pueda comportar, siendo el valor de transmisión de las participaciones sociales de autos el de 76.200 euros y la ganancia patrimonial real obtenida de 58.169,64 € (76.200 € – 18.030,36 €) (la negrita es nuestra).

3. Comentario crítico

A nuestro parecer, la *ratio legis* que se parapeta tras el artículo 37.1 b) de la LIRPF parte de concebir la sociedad mercantil como un patrimonio separado organizado –dotado de agencia– para la consecución de un fin determinado. Desde dicha concepción, cuando uno de los socios sale de la sociedad, por cualquier causa –en el presente supuesto, por

la transmisión de sus participaciones–, se le ha de entregar, a cambio, el valor patrimonial equivalente a su cuota de socio². Es decir «su cuota de liquidación».

Desde este punto de partida, es lógico que la autonomía de las partes deba ceder ante la ley (art. 1.255 Código Civil), de lo que se deduce que, a efectos tributarios, el precio de transmisión se debe corresponder con el del valor patrimonial equivalente a su cuota de socio: ningún otro.

El problema surge, precisamente, a la hora de valorar las participaciones. En este sentido, la valoración de acciones que cotizan en mercados de valores es asombrosamente sencilla, pues tal y como nos indica el artículo 37.1 a) de la LIRPF:

[...] la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Nótese que aquí la norma a la hora de determinar el valor de transmisión recoge toda una serie de circunstancias –aunque de forma indirecta– que, como veremos, en el caso de las acciones y participaciones que no cotizan en bolsa no se tienen en cuenta, como por ejemplo que: el valor viene referido al mismo día de la transmisión; y que en la cotización de los mercados se tiene en cuenta cuantas circunstancias objetivas y subjetivas afectan a dicho valor, tanto de pasado, pero, sobre todo, de presente y de futuro.

Por tanto, llegados a este punto, podemos centrar la *quaestio iuris*, a saber: ¿cómo se valoran, a efectos tributarios, las participaciones y las acciones que no cotizan en bolsa?

Excurso mediante, parece evidente que la presunción establecida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF persigue dotar de seguridad jurídica la valoración de las participaciones –finalidad plausible a todas luces–, y ello, mediante el establecimiento de una presunción *iuris tantum* en virtud de la cual se presumirá un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto y el que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto³), salvo que el contribuyente pruebe que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

² Lo mismo sucede en la liquidación de las sociedades (art. 392.1 LSC); en la separación y exclusión de socios (art. 353 LSC); o, en fin, en la reducción de capital para la devolución del valor de las aportaciones (art. 330 LSC). Casos, todos ellos, donde los socios «liquidan» –de forma total o parcial– su posición societaria.

³ Como vemos, ambos métodos miran «al pasado» a la hora de la valoración, lo que distorsiona, sin ninguna duda, el resultado final. Se nos viene a la cabeza aquella advertencia que la Comisión Nacional del Mercado de Valores exige a la hora de difundir las rentabilidades históricas de los fondos de inversión, a saber: «rentabilidades pasadas no garantizan rentabilidades futuras».

En nuestra opinión, los métodos de cálculo contenidos en la presunción son evidentemente deficientes, pues no comprenden –a diferencia, como hemos visto, de los mercados organizados de valores– ni el valor en el momento de la transmisión, ni todas las circunstancias objetivas y subjetivas que, en dicho momento, tienen una afectación directa sobre el valor. Ahora bien ¿hay métodos de cálculo alternativos más eficientes? Seguro que sí, pero eso ya es materia del legislador, que se debería preocupar y ocupar de ello, a fin de reducir la litigiosidad que este precepto genera y la que, a buen seguro, generará en el futuro, mientras no se modifique la norma.

Ahora bien, no son todo malas noticias, pues, si bien es verdad que el artículo 37.1 b) de la LIRPF establece una presunción *iuris tantum* en virtud de la cual se presumirá un valor mínimo de transmisión, no es menos cierto que esta solo entrará en funcionamiento si el contribuyente no logra probar que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

Ergo, todo nuestro esfuerzo deberá ir encaminado a probar que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. Y es en esta actividad probatoria donde pivota toda la problemática que se genera en torno al precepto, pues la misma, de entrada, contiene dos conceptos jurídicos indeterminados, como son: «partes independientes» y «condiciones normales de mercado»⁴.

Por ello, cuando nos encontremos ante este tipo de discusiones con la Administración, si nos centramos en defender –por ejemplo, aportando un informe pericial– que el valor acordado por las partes se corresponde con la valoración que hubiesen establecido partes independientes en condiciones normales de mercado, podremos estar cayendo en una trampa mortal de la cual puede ser muy difícil salir, dado que la Agencia Tributaria tendrá suficiente con calcular y, en su caso, aplicar, el mayor de los dos valores resultantes de las presunciones previstas en el precepto, y cuanto más se aleje este del valor declarado, más difícil nos será sostener su bondad.

A nuestro parecer, la clave será –permítasenos el juego de palabras– «ir de abajo para arriba y no de arriba para abajo», o lo que es lo mismo, partir del precio satisfecho y demostrar que este se corresponde con el que hubiesen convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, y no a la inversa, partir del precio que hubiesen convenido partes independientes en condiciones normales de mercado –con apoyo de un informe

⁴ No entraremos aquí –por evidentes razones editoriales de espacio– con el desarrollo legal y jurisprudencial de ambos conceptos, pero valga como apunte a retener, que: el precepto no exige que las partes sean independientes, sino que el valor que se haya acordado sea el que «hubieren adoptado partes independientes»; y que, en las sociedades cerradas, como son las sociedades de responsabilidad limitada, es muy difícil alcanzar los requisitos que la doctrina y la jurisprudencia suelen fijar para considerar que nos encontramos ante «condiciones normales de mercado», a saber: numerosos participantes en el mercado y que estos dispongan de la información necesaria para fijar el precio.

pericial de parte– y demostrar que este coincide con el precio efectivamente satisfecho. Y aquí, créannos, el orden de los factores sí altera el producto.

En consecuencia, nos deberemos centrar en acreditar –utilizando todos los medios probatorios posibles a nuestro alcance– el valor efectivamente satisfecho.

A modo de ejemplo, en el supuesto analizado, la prueba que se presentó –y que se admitió y se practicó– fue la siguiente: *documental* consistente en escrituras de compra de las participaciones por parte del Sr. X; el contrato privado que firman el adquirente y el Sr. X, mediante el cual este le vende sus participaciones a aquel y fijan el precio de la compraventa y la forma de pago del mismo; la escritura de elevación a público del anterior acuerdo de compraventa de participaciones; el cheque de pago del importe aplazado correspondiente a la compraventa de participaciones, previsto en el contrato privado de compraventa antes mencionado, por importe de 40.000 euros; extracto bancario de la entidad AAA, en el que se puede comprobar el abono de los importes pactados, así y como, que en fechas anteriores y posteriores a las mismas, no existieron ningún otro tipo de ingresos «sospechosos» o carentes de justificación que, indiciariamente, pudieran hacer sospechar que el precio realmente satisfecho fue otro diferente al declarado; la declaración de renta del Sr. X correspondiente al ejercicio 2011, en el cual se puede comprobar que declaró, en dicho ejercicio, el primer pago fijado en el contrato privado de compraventa por importe de 20.000 euros; y, por último, la declaración de renta del Sr. X correspondiente al ejercicio 2012, en el cual se puede comprobar que declaró, en dicho ejercicio, el segundo y último pago fijado en el contrato privado de compraventa por importe de 40.000 euros; *testifical*, en la persona de adquirente –socio y administrador único de la sociedad– y en la persona del letrado que intervino en la formalización del contrato de compraventa de las participaciones.

De ahí se colige que, si conseguimos acreditar –como se reconoce en la sentencia comentada– que el precio declarado en la transmisión es el efectivamente satisfecho, deberemos afirmar que este se corresponde con el valor que hubieran convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, pues la Agencia Tributaria no ha acreditado ningún otro⁵, ni siquiera indiciariamente, ni tampoco que las partes tengan algún tipo de dependencia, ni que se esté ante condiciones anormales de mercado, por lo que, en virtud de la valoración de la prueba practicada, se deberá concluir, por parte del tribunal, que el precio efectivamente satisfecho se corresponde con el que hubiesen convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, ya que no tendrá ninguna prueba para afirmar lo contrario.

En ese sentido, no es que estemos en contra de las pericias, sino que creemos que ningún perito puede calcular de forma matemática –objetiva– el valor de una sociedad (de un

⁵ Habitualmente en este tipo de procesos, la Agencia Tributaria se mostrará totalmente pasiva y no se molestará en intentar acreditar que el precio efectivamente satisfecho sea otro diferente (intentando, por ejemplo, acreditar o insinuar un ánimo elusorio), en la creencia de que, con la aplicación de la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF, le sobra y le basta.

patrimonio separado organizado), pues ¿cómo se calcula? o ¿qué valor se le otorga, por ejemplo: a la evolución prevista del negocio; a la del sector en el que opera; a si la participación transmitida otorga o no el control; a la relación personal entre los socios; a las necesidades económicas del socio vendedor; o, en fin, a su perspectiva de vida?⁶

Por tanto, de cuanto antecede se colige que –al contrario de lo que afirma el TEAR de Cataluña en la resolución revocada–, en modo alguno, un informe de valoración avalado por un perito resultará imprescindible para desvirtuar la presunción legal contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF. Pudiéndose afirmar, a contrario, tal y como se sostiene en la sentencia comentada:

Tal exigencia de un informe de un auditor no constituye un requisito *ex lege*, como así se desprende de la literalidad del precepto, pudiendo las partes que realizan la operación de transmisión pactar el precio en condiciones de mercado a partir de la valoración que ellas realizan en ese momento sin que se obligue a someterse a tal informe. Es decir, no hay una exclusividad de medio probatorio como parece deducirse de la resolución impugnada, pues si así fuera, lo habría previsto el propio precepto de forma expresa– (la negrita es nuestra).

Concluimos: la sentencia comentada recuerda a todos los operadores jurídicos –reiterando la doctrina de la Sala–, que para destruir la presunción ínsita en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no resulta obligatorio un dictamen pericial que acredite el valor de las participaciones, pues ello no constituye un requisito *ex lege*. A nuestro juicio, la prueba se deberá centrar en acreditar el precio realmente satisfecho, pactado por partes independientes en condiciones normales de mercado. Eso sí, el contribuyente deberá agotar todos los medios probatorios a su alcance, si no quiere ver como la Administración le gira una liquidación paralela con muchas probabilidades de éxito, al estar amparada por una presunción legal.

⁶ Una buena muestra de la extrema dificultad de determinar los valores en empresas no cotizadas la podemos encontrar en la jurisprudencia, concretamente en la Resolución de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 15.ª), Sentencia 1176/2019, de 20 de junio (Sentencia Bon Preu), en la cual dos hermanos, socios al 50 % –a través de dos sociedades mercantiles–, ejercitando un procedimiento establecido en los Estatutos, proceden a valorar la empresa hasta en cuatro ocasiones –dos por cada una de las partes– arrojando cada una de las valoraciones los siguientes importes (ojo, todas sobre el mismo patrimonio), a saber: 954 millones de euro; 384 millones de euros; 1.061 millones de euros; y 601 millones de euros. No está de más añadir que las empresas de auditoría que hicieron los informes de valoración, todas ellas, son de reconocido prestigio.

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF-

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 15 de abril de 2021 [BOE de 26 de abril]).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 15 de abril de 2021 (BOE de 26 de abril). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

Palabras clave: supuesto práctico profesional; IS; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

Supuesto práctico

Enunciado

I. Planteamiento

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse del mismo.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación:

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

Para la redacción del dictamen se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- La fecha de elaboración del dictamen es la del día de hoy: 24 de septiembre de 2021.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.

- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante, teniendo en cuenta lo previsto en el apartado II.b.4 de la Resolución de 15 de abril de 2021: «para la calificación de los ejercicios los Tribunales evaluarán el conocimiento de los aspirantes manifestado en sus respuestas a las cuestiones planteadas, valorando su grado de corrección, adecuación, integridad y precisión, con indicación y expresión, en su caso, de la normativa correspondiente y ajustadas a su literalidad, en una exposición apropiada y correctamente estructurada y contextualizada» de la convocatoria.
- A efectos de la solución de los ejercicios no se requiere realizar operaciones aritméticas, bastando con dejarlas indicadas.

III. Información básica común a todos los apartados

Don Gustavo Pérez y doña Ana Gómez son dos ciudadanos de nacionalidad española que han desarrollado unas exitosas carreras profesionales que les llevaron a abandonar España en el año 2010 para residir en Francia hasta que en julio de 2018 retornaron a Madrid.

Don Gustavo y doña Ana, casados en Sevilla en 2007, se trasladan a España en 2018 junto con Pedro (nacido en 2009), hijo común de ambos y con Bibiana (nacida en 2003), hija de don Gustavo de un matrimonio previo.

En 2007 el matrimonio firmó capitulaciones matrimoniales acogiéndose al régimen de separación de bienes.

Doña Ana Gómez es abogada y ha trabajado con varios despachos del más alto nivel en Francia. Abrió su propio despacho en París en 2015. Al volver a España, doña Ana constituye en 2018, junto con su esposo (50% del capital suscrito por cada socio), la sociedad Mirme, SL para desarrollar la misma actividad que ella hace en París. Mirme contrata inicialmente en 2018 como empleados dos abogados en prácticas y un administrativo. La administradora única de la sociedad es doña Ana. En los años siguientes el despacho crece y contrata más abogados y varios jefes de departamento.

Doña Ana se da de alta en España en 2018 en el impuesto sobre actividades económicas como abogada, prestando sus servicios profesionales en España de forma exclusiva para Mirme. Doña Ana es especialista en derecho alimentario.

Simultáneamente, doña Ana mantiene su antiguo despacho individual abierto en París, donde se traslada una semana al mes para atender a sus clientes franceses.

Adicionalmente, gracias a los contactos que logró realizar en París, doña Ana constituye en España, también en 2018, otra sociedad, Comecome, SL para importar y comercializar en España productos alimenticios de la multinacional estadounidense Eateat, actividad que complementa con el almacenamiento y distribución de productos alimenticios nacionales.

Don Gustavo Pérez ha trabajado desde 2010 como ingeniero en la empresa Allezenfants, multinacional francesa que cuenta con una salud financiera envidiable. En 2018 le ofrecieron la posibilidad de trasladarse a España a dirigir la filial del grupo francés en nuestro país, Allezespagne, SL, sociedad 100 % controlada por Allezenfants.

Don Gustavo percibe sus retribuciones como trabajador de Allezespagne, SL. En tanto director de la empresa en España, percibe un sueldo de 25.000 euros al mes más un bonus por resultados de 75.000 euros en diciembre de cada año. Además, la empresa paga a un arrendador el alquiler de la vivienda en donde reside don Gustavo en Madrid. El importe del alquiler de la vivienda asciende a 2.000 euros al mes todos los años. La empresa también pone un coche a disposición de don Gustavo. El vehículo, con un coste de 75.000 euros, le supone a la empresa el pago de una cuota de *renting* fija de 1.200 euros cada mes todos los años. Finalmente, la empresa le paga un seguro de vida de 150 euros al mes (cuota fija al mes cada año).

Don Gustavo se desplaza todos los días desde Madrid a las instalaciones de Allezespagne sitas en el municipio de Ocaña, en la provincia de Toledo, lugar donde la empresa tiene su domicilio fiscal. El traslado lo hace en la lanzadera que la empresa pone a disposición de sus empleados, ya que para desarrollar su trabajo directivo no necesita utilizar vehículo alguno.

Parte 1.^a Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe

Pregunta 1

Don Gustavo Pérez ostenta como bien privativo, según consta acreditado por certificación del Registro de la Propiedad, un inmueble sito en la calle Preciados de Madrid, que decide enajenar a don Juan Beca, por importe de 535.000 euros. El inmueble está libre de cargas.

A tal efecto, suscriben un contrato privado de compraventa con fecha 21 de mayo de 2021, entregando don Gustavo las llaves de la vivienda en dicho acto a don Juan, quien entra a vivir en el piso esa misma tarde, y recibiendo don Gustavo una transferencia por el importe de la compraventa pactado. Además, las partes acuerdan por escrito elevar a público el contrato suscrito en el plazo máximo de un mes a contar desde dicha fecha.

Sin embargo, llegado el término de un mes antes señalado, don Gustavo se niega a elevar a público el referido contrato privado y sostiene que sigue siendo el verdadero y único propietario del inmueble vendido, recordando a don Juan que es don Gustavo quien sigue figurando como titular registral inscrito en el Registro de la Propiedad.

Posteriormente, don Juan es informado de que con fecha 2 de julio de 2021, don Gustavo ha realizado una donación del inmueble citado en el primer párrafo, sito en calle Preciados, a su hermano don Guillermo Pérez, donación realizada en escritura pública e inscrita en el Registro de la Propiedad con fecha 15 de julio de 2021. De manera que, a fecha de hoy, la vivienda figura inscrita registralmente a nombre del hermano de don Gustavo.

Don Guillermo es deudor de la Agencia Tributaria, quien procede el 8 de septiembre de 2021 a embargar el citado inmueble, realizando la correspondiente anotación registral.

Se pide:

1. Analice sucintamente la validez de la compraventa y de la donación.
2. A fecha de hoy, ¿quién es el verdadero propietario del inmueble vendido con fecha 21 de mayo de 2021 y después donado con fecha 2 de julio de 2021? Fundamente jurídicamente la respuesta.
3. Don Juan, que se considera el legítimo propietario del inmueble, pregunta qué puede hacer para defender su propiedad del embargo de la Agencia Tributaria sobre el inmueble. Explique las acciones a promover, el plazo para su interposición y los efectos de su presentación.

Pregunta 2

La sociedad Allezespagne ha sido objeto de un procedimiento de inspección por parte de la Dependencia Regional de Inspección de su domicilio fiscal. La liquidación dictada incluye los siguientes importes:

Impuesto sobre sociedades periodo 2017:

- Cuota 145.000 euros
- Intereses 15.000 euros

La liquidación se ha firmado por la Agencia Tributaria en fecha 6 de julio de 2021, habiéndose puesto a disposición del contribuyente mediante notificación electrónica el mismo día. El contribuyente accedió electrónicamente a la liquidación el 20 de julio de 2021.

Se pide:

Indique todos los recursos o reclamaciones que pudo presentar el obligado tributario frente a la liquidación, indicando el órgano que conocería del recurso o reclamación y la fecha límite que tenía para interponer cada uno de los recursos o reclamaciones, explicando cómo determina esta fecha. No incluya en su respuesta ningún procedimiento especial de revisión.

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

La sociedad Mirme, SL ha recibido el día 7 de septiembre de 2020 una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance general respecto de los siguientes conceptos y periodos impositivos:

- Impuesto sobre sociedades periodos 2018 y 2019.
- IVA 3.^{er} y 4.^o trimestres del ejercicio 2018 y 1.^o a 4.^o del ejercicio 2019.

En dicha comunicación se cita al obligado tributario para que acuda a las oficinas de la Inspección de los Tributos el día 23 de septiembre de 2020, a las 10 horas, solicitando que se aporte la siguiente documentación en dicha visita:

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.
- Escritura de constitución y estatutos de la entidad. Escritura de nombramiento de cargos.
- Libros registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario.
- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.

En la fecha indicada, se persona don Valentín Murales, el cual manifiesta actuar en representación del obligado tributario. Para ello aporta el modelo normalizado de representación firmado por don Gustavo Pérez e, igualmente, aporta la totalidad de la documentación solicitada. Se recogen estos hechos en la correspondiente diligencia. En ella el actuario soli-

cita a don Valentín Murales que subsane la representación a la mayor brevedad posible, lo cual es realizado por don Valentín Murales en el séptimo día hábil posterior.

En la diligencia referida se recoge día y hora de la próxima comparecencia, la cual se realizará mediante videoconferencia.

Analizada la documentación aportada, el actuario decide efectuar un requerimiento de información a la entidad Alimenticia, SL, cliente de Mirme, SL, con la finalidad de que le aporte todos los contratos y facturas relacionadas con Mirme, SL.

Transcurridos dos meses, Alimenticia, SL no ha aportado información alguna, con lo que se efectúa un segundo requerimiento, el cual tampoco es contestado.

Una vez analizados y examinados todos los antecedentes obrantes en el expediente, se cita al obligado tributario para la firma de dos actas, firma que se produce el 7 de abril de 2021, una respecto del impuesto sobre sociedades, en conformidad, y otra respecto del IVA en disconformidad.

Ambas actas son objeto de reclamación económico-administrativa dentro del plazo legalmente establecido.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) dicta resolución desestimando la reclamación correspondiente al impuesto sobre sociedades, y ordenando retrotraer las actuaciones en relación con el acuerdo de liquidación de IVA, al apreciar defectos formales.

Se pide:

Conteste a las siguientes preguntas de manera razonada:

Pregunta 1

1.1. Indique el motivo por el cual la representación tuvo que ser subsanada.

1.2. ¿Son válidas las actuaciones anteriores a la aportación del documento de representación subsanado?

Pregunta 2

Indique si es obligatorio que el obligado tributario comparezca a través de un medio telemático tal y como ha propuesto la Inspección para la segunda visita.

Pregunta 3

¿Procede imponer una sanción ante la falta de contestación a los requerimientos de información efectuados a Alimenticia? Si su respuesta es positiva, indique quién es el sujeto infractor, infracción en la que se ha incurrido y la sanción correspondiente.

Pregunta 4

¿Es factible legalmente recurrir una liquidación derivada de un acta firmada en conformidad?

Pregunta 5

1. Señale los efectos de la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa relativa al IVA en el plazo del procedimiento inspector.
2. Indíquese cuál es el plazo que resta para finalizar el procedimiento inspector tras esta retroacción de actuaciones ordenada por el tribunal.

Parte 3.^a Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades

Pregunta 1

La sociedad Comecome ha obtenido en 2020 un resultado contable de 11.530.000 euros, habiendo contabilizado un gasto de 2.590.000 euros en concepto de impuesto sobre beneficios.

1.1. La sociedad ha conseguido que Eateat le permita comercializar sus productos en otros países donde la misma no está implantada. Aprovechando la oportunidad Comecome monta tres establecimientos permanentes en el extranjero.

1. El primero de ellos lo constituye en un país con el que no existe convenio de doble imposición internacional y que no es paraíso fiscal, sometiendo las rentas obtenidas en su territorio (sujetas y no exentas) a un tipo impositivo nominal del 20 %.
En 2020 el establecimiento permanente ha obtenido unas pérdidas de 600.000 euros que Comecome ha contabilizado.
2. El segundo de ellos se constituye en un país con el que no existe convenio de doble imposición internacional y que no es paraíso fiscal que somete las rentas obtenidas en su territorio (sujetas y no exentas) a un impuesto de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades y cuyo tipo impositivo nominal es del 16 %.

En 2020 ha obtenido unas rentas positivas contabilizadas por Comecome de 1.000.000 de euros.

3. El tercero de ellos se constituye en un país con el que no existe convenio de doble imposición internacional y que no es paraíso fiscal que somete las rentas obtenidas (sujetas y no exentas) a un impuesto cuyo tipo impositivo nominal es del 8%. Comecome ha contabilizado en 2020 unas rentas por su importe líquido, que ascienden a 1.840.000 euros. Para la obtención de dichos ingresos, la sociedad no incurre en costes en territorio español.

1.2. Comecome incurre en 2020 en gastos financieros por intereses de préstamos recibidos de dos entidades financieras españolas necesarios para el desarrollo de su actividad. Los gastos financieros contabilizados ascienden a 7.000.000 de euros. Los ingresos financieros contabilizados derivados de la cesión a terceros de capitales propios excluidos los gastos a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de noviembre, son de 3.000.000 de euros.

El beneficio operativo del ejercicio asciende a 10.000.000 de euros.

En el ejercicio 2019, los gastos financieros netos ascendieron a 500.000 euros siendo el beneficio operativo de dicho año de 3.000.000 de euros.

Se pide:

Señale para cada una de las circunstancias expuestas en los dos apartados de esta pregunta los ajustes al resultado contable en el impuesto sobre sociedades que se deberían realizar para cada una de ellas y, en su caso, si procede aplicar alguna deducción. Debe explicar brevemente para cada caso por qué procede o no practicar un ajuste fiscal y/o el importe de la deducción que pudiera proceder.

Pregunta 2

La sociedad Allezespagne, en la contabilidad del año 2020, incluye únicamente los siguientes importes en concepto de gastos financieros:

- 68.000 euros por un préstamo recibido de su matriz Allezenfants en el año 2019 por importe de 800.000 euros a un tipo del 8,5%. No ha devuelto importe alguno del principal en 2019 y 2020.
- 150.000 euros por una línea de crédito concedida por Banco del Oriente en el año 2018 y de la que durante todo el año 2020 Allezespagne ha dispuesto permanentemente y sin cambios de un importe de 5.000.000 de euros.

Se pide:

Explique brevemente para cada uno de los gastos financieros contabilizados por la sociedad si son fiscalmente deducibles. Si algún gasto contabilizado no fuera fiscalmente deducible en su integridad, señale el importe correcto del gasto fiscal.

Parte 4.^a Aspectos relativos a los IVA e ITP y AJD

Pregunta 1

En el año 2021, se prestan los siguientes servicios de asesoramiento jurídico especializados en legislación alimentaria:

- a) Mirme, a una entidad norteamericana, no establecida en territorio de aplicación del IVA, para la campaña publicitaria de un nuevo producto que va a lanzar en España. Los servicios los ejecuta doña Ana Gómez.
- b) Mirme, a un particular portugués relativo a un litigio en su país. Los servicios los ejecuta doña Ana Gómez.

Se pide:

Determinar para todas las operaciones descritas el hecho imponible a efectos del IVA, si la operación está o no sujeta a IVA en España, el lugar de realización, el sujeto pasivo y el devengo de la operación.

Pregunta 2

Doña Ana Gómez adquiere el 2 de julio de 2021 a Muchomercedes, SL, un concesionario de Madrid, un turismo nuevo Mercedes GLA, con el fin de realizar visitas a los clientes de Mirme. El precio de mercado del automóvil asciende a 40.000 euros siendo el impuesto especial sobre determinados medios de transporte de 3.500 euros.

Como condiciones de la venta, el concesionario otorga un descuento del 5% sobre el precio del automóvil y otro de 3.000 euros por la entrega de su vehículo usado que doña Ana venía usando hasta ahora también para la prestación de sus servicios a Mirme.

Doña Ana entrega una señal de 5.000 euros y el resto acuerda con el concesionario la financiación del vehículo con un préstamo a 5 años con un tipo de interés fijo, préstamo pagadero mensualmente, siendo la primera cuota la de fecha 2 de agosto de 2021.

El vehículo nuevo se entrega por el concesionario a doña Ana el 2 de julio de 2021, entregando en ese mismo momento doña Ana su vehículo usado a Muchomercedes.

Se pide:

Determinar para todos los hechos imponibles que se hayan podido producir en las operaciones descritas en este apartado cuál es el hecho imponible a efectos del IVA, el sujeto pasivo, si la operación está exenta, el devengo, la base imponible de la operación y el tipo de gravamen aplicable.

Pregunta 3

Se conocen los siguientes hechos relevantes de la sociedad Comecome:

- a) Para la promoción de los productos alimenticios en Madrid, realiza unas entregas gratuitas de muestras en diversos comercios especializados. El valor de cada muestra comercial asciende a 35 euros.
- b) Contrata un seguro de incendios con la aseguradora Muchofuego, SA para la oficina en que desarrolla la sociedad su actividad y que tiene alquilada a Rentasaltas, SL.

Se pide:

Determinar para todos los hechos imponibles que se hayan podido producir en cada apartado cuál es el hecho imponible a efectos del IVA, el sujeto pasivo y si la operación está sujeta y, de estarlo, si está o no exenta.

Pregunta 4

Don Gustavo Pérez adquirió en 2015 un local de nueva construcción a un promotor. El local ha estado siendo alquilado desde entonces a una empresa veterinaria, Guau, SL. Este año 2021 ha decidido vendérselo a una empresa de la competencia, Miau, SL.

Aparte de su actividad laboral en Allezespagne, don Gustavo no realiza ninguna otra actividad económica ni arrendamiento de otro bien.

Miau, SL le comunica su intención de aplicarse la opción fiscal de IVA más favorable.

Se pide:

Determinar, a su juicio, cuál es la opción más favorable para Miau en la compra del inmueble, señalando el impuesto por el que ha de tributar la operación, el hecho imponible producido, el sujeto pasivo, si la operación está exenta y el tipo de gravamen aplicable. Indique por qué cree usted que es la opción más favorable.

Pregunta 5

Comecome, SL vende en agosto de 2021 productos alimenticios a particulares alemanes por importe de 12.000 euros. La venta la hace por internet y les manda la mercancía por un transporte encargado por Comecome, SL. En el año 2020 realizó ventas a particulares sitios en países de la Unión Europea por importe de 85.000 euros.

Se pide:

Explique cómo tributan las ventas de bienes hechas en agosto de 2021 (sujeto pasivo, lugar de realización de la operación, tipo de gravamen aplicable) y explique muy brevemente cómo y dónde se deben presentar las declaraciones.

Parte 5.ª Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

La sociedad Comecome, SL firma un contrato con la empresa de Estados Unidos Eateat y acuerdan el suministro durante 5 años de productos de la marca EA de la que la empresa Eateat es titular. Para ello, la empresa americana le proporciona el contacto de sus proveedores chinos donde comprar la mercancía a cambio de un precio de 1 euro por unidad de producto en concepto de canon por utilizar su marca durante esos 5 años.

Comecome, SL contrata a un intermediario en china, Export-Import Co Ltd, para que contacte con el proveedor Zhediang Co Ltd en Shanghái para la compra de 1.000 cajas de productos de Eateat con un peso 100 kilos por caja. Por sus gestiones como comisionista en la compra, Export-Import Co Ltd factura a Comecome, SL 500 euros por esa operación.

La sociedad Comecome, SL recibe una factura del proveedor Zhediang Co Ltd por el envío de 1.000 cajas de 100 kilos por caja con 100 unidades de producto por caja con un valor por caja de 300 euros en condiciones de entrega FOB Shanghái. En la factura figura aparte del valor de la mercancía, el coste por el embalaje especial para conservar los productos alimenticios de 20 euros por caja.

Comecome, SL utiliza desde su creación para el transporte y tramitación de sus importaciones al transitario Tramitación Logística, SA. En relación con esta compra Tramitación Logística, SA le factura a Comecome, SL:

- Transporte y seguro Shanghái-Valencia 2.000 euros
- Transporte y seguro Valencia-Madrid 500 euros

Al llegar a Valencia en el buque Mar procedente directamente de Shanghái, Tramitación Logística, SA, en representación de Comecome, SL, presenta una declaración para la puesta a consumo en Valencia de 500 cajas y otra declaración para la introducción en el depósito aduanero en el puerto de Valencia de las otras 500 cajas, hasta que puedan ser enviadas a Madrid.

El tipo arancelario es del 5 % y el IVA es del 10 %.

Se pide:

Con indicación de la norma aplicable:

- a) ¿Dónde se presenta la declaración sumaria de Entrada (ENS)? ¿Cuándo?
- b) ¿Qué regímenes aduaneros se aplican?
- c) Calcule el importe de la deuda aduanera y fiscal que, en su caso, se origine como consecuencia de la inclusión de las mercancías en los regímenes aduaneros aplicados.

Pregunta 2

Para el ejercicio de su actividad de distribución de alimentación Comecome dispuso en el año 2019 de una nave industrial para almacenamiento de la mercancía que cuenta con unas dependencias de oficinas y estancias para la exhibición de productos y recepción de clientes. Estas dependencias cuentan con un sistema de calefacción de caldera de gasóleo.

La distribución de productos en la comunidad autónoma de su sede (Madrid) y en las provincias circundantes la realiza con medios propios, contando para tal fin con 4 camiones-remolque con un peso máximo autorizado de 12 toneladas cada uno.

Cuenta también con una flota de 6 vehículos de turismo para sus representantes comerciales.

Además, dispone de 2 carretillas elevadoras (toros mecánicos) con motor de gasóleo para el movimiento de los palés y su carga en los camiones.

Para proveer el sistema de calefacción de las dependencias de la nave y atender las necesidades de los toros mecánicos dispone de un depósito de gasóleo de 3.000 litros con surtidor. El proveedor es el almacén fiscal Hijos de Juan Español, SAU, el cual sirve el gasóleo en las propias instalaciones de Comecome por el procedimiento de ventas en ruta.

Se pide:

Primero. A partir de la información que se facilita a continuación, calcule, indicando la normativa aplicable, las cuotas pagadas y, en su caso, devueltas, por el impuesto sobre hidrocarburos durante el ejercicio 2019, teniendo en cuenta, en su caso, las bonificaciones (tipo reducido o devolución) que resulten aplicables en función del uso propio de los correspondientes activos, considerando que se cumplen todos los requisitos establecidos para ello en la normativa del impuesto:

- Consumos de gasóleo 2019:
 - Camiones: 50.000 litros.
 - Toros mecánicos: 7.000 litros.
 - Vehículos de turismo de los representantes comerciales: 20.000 litros.
 - Sistema de calefacción: 10.000 litros.
- Tipos aplicables:
 - Tarifa 1.^a epígrafe 1.3 gasóleo uso general (tipo general + especial): 379 euros/1.000 litros.
 - Tarifa 1.^a epígrafe 1.4 gasóleo bonificado (tipo general + especial): 96,71 euros/1.000 litros.
 - Devolución parcial gasóleo profesional (tipo general + especial): 49 euros/1.000 litros.

Segundo. En el caso de que resulte aplicable alguna clase de bonificación, especifique qué condición o condiciones de las que a continuación se indican han de cumplirse en cada caso:

1. Utilización de medios de pago específicos.
2. El gasóleo debe llevar incorporados los trazadores o marcadores aprobados reglamentariamente.

Parte 6.^a Aspectos relativos al IRPF

Don Gustavo y doña Ana declaran en 2020 el IRPF en la modalidad ordinaria individual del impuesto. Se pide analizar una serie de cuestiones que afectan al cumplimiento de este tributo por los dos contribuyentes.

Pregunta 1

Don Gustavo es propietario con carácter privativo de un chalé situado en la costa de Granada que adquirió por 280.000 euros, incurriendo en gastos de impuestos, notaría y registro por importe de 20.000 euros. Durante los 4 primeros meses de 2020 este inmueble ha estado arrendado a una familia a razón de 2.500 euros mensuales, habiendo sido utilizado como vivienda habitual. El resto del año ha estado a disposición de su propietario. El valor catastral (revisado por última vez en 2004) del inmueble asciende a 120.000 euros (valor del suelo 60 %).

Los gastos asociados a este inmueble durante 2020 han sido los siguientes:

• Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)	1.200 euros
• Seguro de hogar	900 euros
• Intereses de préstamo hipotecario	3.600 euros
• Trabajos de acondicionamiento de la piscina para la temporada estival	2.200 euros

Se pide:

Calificar, cuantificar e individualizar las rentas generadas por este inmueble en 2020.

Pregunta 2

Doña Ana tiene una hija de 15 años, Sarita, fruto de un matrimonio anterior que convive con su progenitor a quien corresponde la guardia y custodia. Doña Ana satisface, por sentencia judicial, una anualidad por alimentos de 500 euros al mes en favor de su hija Sarita.

Asimismo, don Gustavo satisface una pensión compensatoria a doña Celeste, con la que contrajo matrimonio en el año 2000 y madre de su hija Bibiana, por importe de 1.500 euros mensuales, si bien el convenio regulador firmado fija una cantidad por este concepto de 1.400 euros mensuales.

Se pide:

Indique el tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos satisfechas en el IRPF de la pagadora (doña Ana) y de la perceptora (Sarita). Asimismo, indique el tratamiento de la pensión compensatoria abonada por don Gustavo en su declaración, así como en la declaración de su exmujer.

Pregunta 3

El matrimonio disfruta de otra vivienda unifamiliar en Torrevieja (Alicante), en la cual pasan sus vacaciones anuales. Dicha vivienda fue adquirida conjuntamente por don Gustavo y doña Aurora (primera mujer de don Gustavo) el 20 de enero de 1992 por 185.000 euros. En el momento de su adquisición, ambos compradores estaban casados en régimen de gananciales. Poco tiempo después, el 20 de enero de 1994 se divorcian, estableciéndose en el convenio regulador de reparto de bienes que el chalé de Torrevieja le corresponde a don Gustavo, y que se corresponde con el 50 % de los bienes de la sociedad de gananciales. El otro 50 % es dinero en efectivo, por importe de 200.000 euros, que se le adjudica a doña Aurora.

El 20 de enero de 2020 se vende el chalé por 400.000 euros, siendo abonados en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana la cantidad de 15.000 euros. El chalé ha estado siempre a disposición de su propietario.

Se pide:

Calcular el importe de la ganancia de patrimonio derivada de la venta del chalé a integrar en la base imponible del IRPF.

Pregunta 4

Don Gustavo tiene a su libre disposición el vehículo de empresa las 24 horas del día y 365 días al año.

Además de las retribuciones que se reflejan en el enunciado general, don Gustavo ha recibido, el 1 de agosto de 2015, gratuitamente, de la sociedad Allezenfants, acciones de dicha matriz valoradas en 12.000 euros. La política de la matriz es conceder un paquete de acciones (nunca superior al 0,5 % del capital social a cada trabajador) a todos sus empleados que ostenten cargos de un cierto nivel directivo, al cabo de 4 años de permanencia en la misma. A principios de 2020 las vende, obteniendo por la venta de dichas acciones 20.000 euros.

La vivienda que le cede la empresa está situada en Madrid, municipio que ha sido objeto de revisión catastral en 2012. El valor catastral total de la vivienda asciende a 500.000 euros.

Se pide:

Calcular todas las retribuciones en especie que deberá declarar don Gustavo, teniendo en cuenta que los correspondientes ingresos a cuenta han sido repercutidos directamente al perceptor, a través de la nómina.

Con relación a las acciones enajenadas, se deberán indicar las consecuencias fiscales de su adquisición y enajenación, a efectos de las declaraciones de IRPF.

Parte 7.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Pregunta 1

Doña Miriam Fernández, prima carnal de doña Ana Gómez, presentó autoliquidación por su IRPF de 2019 el día 22 de junio de 2020, incluyendo en la misma una deducción por inversión en vivienda habitual con financiación ajena y solicitando una devolución de 1.000 euros.

En enero de 2021 aún no había recibido devolución alguna y el día 18 de ese mes presentó por registro un escrito dirigido a la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de su domicilio fiscal solicitando conocer el estado del procedimiento.

El día 2 de febrero de 2021 recibió comunicación de inicio de procedimiento de verificación de datos para la comprobación de la deducción por inversión en vivienda habitual declarada, solicitando documentación justificativa de la misma toda vez que no constaba a la Administración tributaria tal deducción en ejercicios anteriores ni financiación ajena alguna. Por toda respuesta al requerimiento, el día 12 de febrero de 2021 doña Miriam presenta una nueva autoliquidación por su IRPF de 2019 eliminando la deducción por inversión en vivienda habitual, resultando ahora una devolución de 300 euros.

El día 5 de marzo de 2021, doña Miriam recibió propuesta de liquidación provisional en la que se eliminaba la deducción por inversión en vivienda habitual declarada. El día 17 de marzo siguiente doña Miriam dio conformidad a esa propuesta, el 1 de abril de 2021 se emitió liquidación provisional en los términos de dicha propuesta y el 7 de abril de 2021 la recibió doña Miriam, quien no interpuso recurso o reclamación alguna contra esa liquidación provisional.

El 1 de julio de 2021, doña Miriam presentó nueva autoliquidación por su IRPF de 2019 incluyendo deducción por alquiler de conformidad con la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), resultando una devolución adicional de 600 euros.

Se pide:

Conteste razonadamente a las siguientes preguntas:

1.1. ¿Es correcto el inicio del procedimiento de verificación de datos en el caso que nos ocupa?

1.2. ¿Qué consideración tiene la autoliquidación presentada por doña Miriam el día 12 de febrero de 2021? ¿Da origen a algún procedimiento tributario? ¿Debería haber finalizado con su presentación el procedimiento de verificación de datos iniciado?

1.3. En el presente caso, ¿la Administración tributaria debe abonar intereses de demora a doña Miriam con la devolución ordenada? ¿Deben solicitarse por doña Miriam? Base de cálculo y fecha de inicio del devengo de los intereses, en su caso.

1.4. ¿Puede dar origen la autoliquidación presentada por doña Miriam el día 1 de julio de 2021 a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, existiendo ya liquidación provisional firme respecto del IRPF de 2019 de doña Miriam?

Pregunta 2

Doña Ana Gómez colabora con Stopfastfood, SL, una entidad que se dedica a desarrollar programas de lucha contra la obesidad infantil que tributa en régimen general en el impuesto sobre sociedades. La Dependencia de Gestión ha iniciado un procedimiento de comprobación limitada del impuesto sobre sociedades 2019 de Stopfastfood para verificar la correcta tributación de las rentas obtenidas en una operación con precio aplazado.

Se pide:

Conteste razonando y motivando la respuesta a las siguientes preguntas:

2.1. Si la entidad presenta la contabilidad como medio de prueba para demostrar la imputación contable, ¿qué efecto tendrá este hecho en el procedimiento?

2.2. ¿Puede solicitar el órgano de gestión los movimientos financieros para verificar los cobros?

Pregunta 3

Doña Pilar Gómez, hermana de doña Ana, también abogada, trabaja en Córdoba, ciudad a la que se desplaza todos los días desde Sevilla, donde tiene su residencia habitual junto a sus 2 hijos, Alejandro y Roberto, menores de edad. Con parte de la herencia de su marido fallecido ha decidido comprar un apartamento en Madrid para poder visitar a su hermana con habitualidad, ahora que vive en España. Conociendo que los tipos impositivos de IRPF en Madrid son más bajos que en Andalucía, en la declaración de este impuesto correspondiente al ejercicio 2018, decide comunicar que su nuevo domicilio se encuentra en Madrid, consignando la dirección de su nuevo apartamento en la capital.

Se pide:

Conteste razonando y motivando la respuesta a las siguientes preguntas:

3.1. ¿Qué procedimiento puede desarrollar la Administración tributaria para comprobar la veracidad de esta modificación del domicilio fiscal?

3.2. ¿Con qué facultades cuentan los órganos de Gestión para llevar a cabo esta comprobación?

3.3. ¿Cuál es el plazo para la terminación del procedimiento?

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Pregunta 1

Doña Ana Gómez, por diversas circunstancias, ha acumulado varias deudas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que se encuentran en periodo ejecutivo, por un importe total de 90.000 euros. Transcurrido el periodo voluntario de pago de las deudas, sin que hayan sido recurridas, se inicia el procedimiento de apremio.

Doña Ana es titular de los siguientes bienes:

1. Un apartamento en la costa de Alicante, propiedad exclusiva de doña Ana Gómez, actualmente alquilado a su hermana doña Teresa, que le paga 500 euros mensuales. Está valorado en unos 100.000 euros. Sobre el mismo hay constituida una hipoteca a favor del Banco del Oriente con un saldo pendiente de 20.000 euros.
2. Un automóvil marca Seat de 2 años de antigüedad, valorado en 30.000 euros.
3. Una cuenta corriente con un saldo de 1.200 euros.
4. Un cuadro de Dalí tasado por un perito en 20.000 euros, que está en depósito en una galería de arte.
5. En su domicilio cuenta con un despacho desde donde a veces teletrabaja. Cuenta con ordenador, impresora, mobiliario diverso y libros jurídicos. Todo ello con un valor aproximado de 3.000 euros.
6. Es titular de una cuenta de valores en el banco, en la que tiene acciones cotizadas de una empresa de telefonía, valoradas en 10.000 euros.
7. Un cliente suyo, para el que trabajó como abogada excepcionalmente de forma directa y personal, le debe 1.500 euros, a pagar dentro de 3 meses.

8. En su domicilio guarda joyas, heredadas de la familia, valoradas en 15.000 euros, según la tasación del seguro de hogar contratado.

Se pide:

1.1. Señale, si es que los hay, los bienes propiedad de doña Ana que sean inembargables (solo de los bienes y derechos incluidos en la pregunta 1 de esta parte 8.^a del examen).

1.2. Orden de embargo de los bienes y derechos propiedad de doña Ana (solo de los bienes y derechos incluidos en la pregunta 1 de esta parte 8.^a del examen).

1.3. Indicación de a quién se debe notificar la diligencia de embargo del apartamento de Alicante.

1.4. El Ayuntamiento de Madrid ha anotado un embargo posterior al de la Agencia Tributaria de 30.000 euros sobre el apartamento de Alicante. En caso de subasta del inmueble por la Agencia Tributaria, ¿cuál sería el tipo de subasta, si la misma la efectúa la propia Agencia Tributaria? La valoración del apartamento se ha fijado en 100.000 euros.

Pregunta 2

a) En marzo de 2020 se encuentra de baja por enfermedad el responsable del departamento contable de la sociedad Mirme y doña Ana Gómez no logra contratar un sustituto que le convenza hasta finales del mes de mayo. Durante el transcurso de dicho periodo de tiempo, la sociedad ha de presentar las autoliquidaciones correspondientes al periodo 1T del modelo 303 de IVA por importe de 38.000 euros y al 1T del modelo 111 por las retenciones e ingresos a cuenta de sus trabajadores, que ascienden a 13.000 euros.

Doña Ana desconoce totalmente esta obligación tributaria de Mirme y nadie presenta las autoliquidaciones citadas.

b) El 30 de noviembre del mismo año, se notifica a Mirme una diligencia de embargo en la que se declaran embargadas las cantidades que Mirme tuviese pendientes de pago a favor del deudor Papeles, SL, empresa que suministra a Mirme el material de oficina.

El importe de la deuda que Papeles, SL tiene con la Agencia Tributaria asciende a 6.200 euros, siendo las deudas del expediente ejecutivo las siguientes:

- IVA régimen general 4T 2017 5.900 euros
- Sanciones tributarias 300 euros

Mirme contesta en plazo la diligencia de embargo, señalando que mantiene una relación comercial con Papeles, SL y que esta tiene unos créditos pendientes de pago a su favor, por importe de 6.000 euros.

El 10 de diciembre, Papeles, SL manifiesta a Mirme que ese mes tiene importantes problemas de tesorería por lo que Mirme, ante la insistencia de la empresa, acepta ayudarle y pagarle los 6.000 euros que le debe.

Se pide:

Para cada uno de los dos apartados anteriores (a y b):

2.1. Analice la posible existencia de responsabilidad tributaria en las actuaciones descritas detallando, en su caso, el sujeto responsable, el presupuesto de hecho de la responsabilidad y el precepto normativo que lo regula.

2.2. Determine el alcance e importes de la responsabilidad analizada.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

Apartado 1

Por lo que se refiere a la validez de la compraventa, el artículo 609 del Código Civil (CC) establece que la propiedad se adquiere por la ocupación.

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.

Por su parte, el artículo 1.462 del CC dispone que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Además, el artículo 1.280 del CC establece que deberán constar en documento público:

- 1.º Los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.
- 2.º Los arrendamientos de estos mismos bienes por seis o más años, siempre que deban perjudicar a tercero.
- 3.º Las capitulaciones matrimoniales y sus modificaciones.
- 4.º La cesión, repudiación y renuncia de los derechos hereditarios o de los de la sociedad conyugal.
- 5.º El poder para contraer matrimonio, el general para pleitos y los especiales que deban presentarse en juicio; el poder para administrar bienes, y de cualquier otro que tenga por objeto un acto redactado o que deba redactarse en escritura pública, o haya de perjudicar a tercero.
- 6.º La cesión de acciones o derechos procedentes de un acto consignado en escritura pública.

También deberán hacerse constar por escrito, aunque sea privado, los demás contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas.

Si con «eficacia del contrato» se alude a la producción de unas determinadas consecuencias, a la creación de un deber de observancia del contrato y de una vinculación a lo establecido, con «ineficacia del contrato» se alude a la falta de producción de consecuencias o, al menos, de aquellas consecuencias que normalmente deberían haberse producido en virtud de la celebración del contrato.

Bajo el concepto de ineficacia se engloban una gran variedad de supuestos que tienen como denominador común la existencia de una cierta discrepancia entre la eficacia prevista o esperada y la eficacia realmente desarrollada. De ahí que algunos autores prefieran utilizar la expresión «eficacia anormal».

Esta «eficacia anormal» es una sanción impuesta por el ordenamiento jurídico ante una infracción negocial: existe un desajuste o desarmonía entre el contrato tal y como había sido previsto por el ordenamiento jurídico y el contrato tal y como ha sido llevado a cabo en la realidad. La discrepancia entre la previsión y la realidad implica una infracción y la «ineficacia» o «eficacia anormal» constituye su sanción.

El CC presenta, en esta materia, una regulación de escasa precisión técnica y sistemática, aunque pueden considerarse regímenes de ineficacia típicos los de la nulidad, la anulabilidad y la rescisión. Su regulación se contiene en los capítulos 5.º y 6.º del título 2.º del libro 4.º, así como en ciertos preceptos aislados.

A pesar de que la inexistencia y nulidad suelen estudiarse conjuntamente, asimilándose la primera a la segunda, debido a que sus consecuencias jurídicas son las mismas, cabe señalar que el origen y naturaleza de ambas figuras es distinto.

La inexistencia es una construcción conceptual de la doctrina francesa, con el fin de eludir las rigurosas consecuencias a que conducía el carácter taxativo de las causas de nulidad (*pas de nullité sans texte*). Dicha categoría permitía reputar como ineficaces por inexistentes aquellos contratos que, sin incurrir en causa de nulidad prevista legalmente, no debían producir efectos por la naturaleza misma de las cosas.

Posteriormente, el concepto de inexistencia evoluciona para referirse a los supuestos de falta total y absoluta de algún elemento esencial del contrato (consentimiento, objeto o causa).

La nulidad, en sentido estricto, implica la falta de producción de efectos por la violación de una norma imperativa prevista en el ordenamiento jurídico.

Abarcando ambos supuestos, podemos definir el contrato nulo como aquel que por causa de un defecto no es apto para producir ningún tipo de consecuencias jurídicas. Se considera al contrato como no realizado (*nullum est negotium; nihil est actum*).

Se trata, por tanto, de una ineficacia estructural, radical y automática, normalmente originaria y absoluta.

Las causas de nulidad del contrato se derivan de los conceptos antedichos, y son las siguientes:

1. El haber traspasado las partes los límites a la autonomía privada, como son ley, moral y orden público, según el artículo 1.255 del CC.

La sanción de nulidad está específicamente prevista en el artículo 6.3 del CC, según el cual:

Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

2. La falta absoluta de consentimiento.
3. La inexistencia, falta absoluta de determinación o ilicitud del objeto del contrato.
4. La inexistencia o ilicitud de la causa.

Para estos supuestos, la nulidad derivaría del artículo 1.261 del CC, según el cual:

No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:

1. Consentimiento de los contratantes.
 2. Objeto cierto que sea materia del contrato.
 3. Causa de la obligación que se establezca.
5. La falta de forma cuando venga exigida por la ley con el carácter de forma *ad solemnitatem*.

En el caso que nos ocupa, el contrato de compraventa incurre en causa de nulidad, toda vez que el artículo 1.280 del CC exige que deberá hacerse constar en documento público.

Por lo que se refiere a la validez de la donación, el artículo 633 del CC regula las formas de donación de cosa inmueble, disponiendo que para que sea válida la donación de cosa inmueble ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario.

La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante, y se anotará esta diligencia en ambas escrituras.

El artículo 634 del CC regula el contenido de la donación, señalando que la donación podrá comprender todos los bienes presentes del donante, o parte de ellos, con tal de que este se reserve, en plena propiedad o en usufructo, lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.

El artículo 639 del CC establece que podrá reservarse el donante la facultad de disponer de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos; pero, si muriere sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La donación se perfecciona el 2 de julio de 2021, en tanto se documenta en escritura pública y el donatario la acepta en ese mismo acto. Tal y como ya se ha comentado, su inscripción en el Registro de la Propiedad no es constitutiva sino meramente declarativa. Por lo tanto, la donación goza de total validez.

Apartado 2

Tal y como hemos señalado anteriormente, el contrato de compraventa es nulo de pleno derecho, toda vez que el artículo 1.280 del CC exige que deberá hacerse constar en documento público.

Por otra parte, la donación se perfecciona el 2 de julio de 2021, en tanto se documenta en escritura pública y el donatario (don Guillermo Pérez) la acepta en ese mismo acto. Por lo tanto, la donación goza de total validez.

En conclusión, a fecha de hoy, el verdadero propietario del inmueble es don Guillermo Pérez.

El enunciado nos indica que, a fecha de hoy, la vivienda figura inscrita registralmente a nombre del hermano de don Gustavo.

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La inscripción en el Registro de la Propiedad de la donación produce los siguientes efectos:

- 1.º Legitimación registral. A todos los efectos legales se presumirá que los derechos reales inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo se presumirá que quien tenga inscrito el dominio o los derechos reales tiene la posesión de los mismos.
- 2.º Inoponibilidad. Los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros. Por ejemplo, una persona que adquiere un derecho de usufructo (derecho de uso y disfrute) de una finca no puede verse perjudicada ni privada de su derecho por un título en el que conste un derecho de usufructo a favor de otra persona si este derecho no está inscrito en el Registro de la Propiedad.
- 3.º Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de alguien que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después el derecho del transmitente resulte no ser válido por razones que no consten en el Registro. Por ejemplo, si una persona adquiere una finca de otra que aparece como propietaria de la misma en el Registro de la Propiedad, desconociendo que

lo que dice el Registro no se adecua a la realidad (desconocimiento que se presume siempre), si la adquisición es onerosa (no gratuita) y el adquirente inscribe la compraventa en el Registro de la Propiedad, dicho adquirente continuará siendo propietario aunque después se declare judicialmente que quien se la transmitió no tenía la propiedad de la finca, por causas que no consten en el Registro.

En el caso que nos ocupa, en tanto que nos encontramos ante una transmisión a título gratuito, la misma no se encuentra amparada por la fe pública registral.

- 4.º Presunción de veracidad. Los asientos por los que se inscriben los títulos en el Registro de la Propiedad producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud. Es decir, se presume que lo inscrito en el Registro de la Propiedad se corresponde con la realidad mientras no se demuestre lo contrario.
- 5.º Salvaguarda judicial. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos por la ley.
- 6.º Protección judicial de los derechos inscritos. Las acciones reales procedentes de derechos inscritos pueden ejercitarse a través del juicio regulado en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), contra quienes sin título inscrito se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

Apartado 3

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del Derecho Tributario, por cuanto su regulación viene en la LEC y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

Por su parte, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), desarrolla en los artículos 117 a 121 dicho incidente.

El artículo 117 del RGR regula el carácter de la tercería, señalando que la reclamación en vía administrativa será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. La tercería solo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio.

El artículo 119 del RGR regula la forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería, señalando que la reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de estos, si desea que le sean devueltos, previo cotejo. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165 de la LGT, en los apartados 4 y 5 de este artículo.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite se producirán, entre otros, los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

En nuestra opinión, la tercería de dominio no prosperará, dado que no ha llegado a transmitirse la propiedad del bien, al no haber concurrido los dos elementos que exige nuestro derecho para la transmisión del dominio, esto es, el título y el modo, pues faltaría este segundo, ya que no se ha producido la *traditio*, es decir, no se ha tomado posesión del local por parte del adquirente (art. 609 CC), y tampoco se ha producido la tradición ficticia, pues no se ha formalizado en escritura pública (art. 1.280 CC).

Las acciones civiles que podrían ejercitarse en el presente supuesto serían las siguientes:

- 1.º La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de 4 años. Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.
- 2.º Acción de nulidad. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.

La regulación legal de la acción revocatoria o rescisoria o pauliana se encuentra en los artículos 1.111 y 1.291.3 del CC. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos pero que cuando se realizaron pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 643 del CC regula la donación en fraude de acreedores, estableciendo lo siguiente:

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, solo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

El artículo 1.111 del CC establece:

Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de este con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del CC, referente a la rescisión de los contratos, determina que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando estos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del CC indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado ante sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata pues de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de 4 años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

Por lo que se refiere a la acción de nulidad cabe señalar que, aunque la nulidad opera *ipso iure* y, por tanto, sin necesidad de pronunciamiento judicial expreso, razones de orden práctico pueden aconsejar el ejercicio de la acción de nulidad. Se trata de una acción declarativa, al igual que la sentencia que recae si la acción prospera: no crea el estado de ineficacia del contrato, sino que se limita a constatarlo.

La legitimación activa corresponde a cualquier persona que ostente un interés legítimo (por tanto, no solo las partes, sino también los posibles terceros interesados). Además, la nulidad puede ser declarada de oficio por el juez, aunque nadie la haya instado.

La legitimación pasiva corresponde a todos los que han sido parte en el contrato, tratándose de un supuesto de litisconsorcio pasivo necesario.

En cuanto al plazo para su ejercicio, se trata de una acción imprescriptible. Ahora bien, dicho carácter imprescriptible se predica únicamente de la declaración de nulidad, no al-

canza a la restitución de las cosas entregadas (plazo general de 15 años, tal y como establece el art. 1.964 CC), siendo además recomendable su ejercicio antes del transcurso del plazo de usucapión.

La consecuencia fundamental de la nulidad es que el contrato nulo no produce efecto alguno, lo que se recoge en la regla *quod nullum est nullum effectum producit*. No crea una verdadera vinculación entre las partes, ni hay, por tanto, prestaciones que cumplir, ni pueden ser exigidas. En caso de exigir dicha prestación, podría oponerse la excepción de nulidad.

Pregunta 2

El artículo 109 de la LGT regula las notificaciones en materia tributaria, disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en la LGT.

Por otra parte, según el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA), las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El artículo 111.2 de la LGT establece que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Dado que el enunciado nos indica que la liquidación se puso a disposición del contribuyente mediante notificación electrónica el día 6 de julio de 2021, pero la entidad no accede hasta pasados 15 días, el 20 de julio de 2021, se entenderá rechazada la notificación cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, por lo que se entenderá rechazada en fecha 17 de julio de 2021, es decir, el día siguiente al transcurso de los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, cabe concluir que la fecha de notificación de la liquidación se produjo en fecha 17 de julio de 2021, día en que se entiende rechazada la notificación.

El obligado tributario pudo haber optado por presentar recurso de reposición (regulado en los arts. 222 a 225 LGT), o bien directamente reclamación económico-administrativa (regulada en los arts. 235 a 238 LGT), ya que el acto es susceptible de reclamación económico-administrativa conforme a los artículos 226 y 227 de la LGT.

En cuanto al órgano competente para resolver el recurso de reposición, el artículo 225 de la LGT establece que será competente el órgano que dictó el acto recurrido. Por tanto, habiendo sido dictado el acto por parte del órgano correspondiente de la Dependencia Regional de Inspección de su domicilio fiscal (el jefe de la Oficina Técnica), será ese mismo órgano el competente para resolver el recurso de reposición.

De conformidad con el artículo 223 de la LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

El plazo del mes para interponer el recurso de reposición comenzará el 18 de julio de 2021 (es decir, el día siguiente al de notificación de la liquidación), finalizando el 17 de agosto de 2021 (de conformidad con lo establecido en el art. 30.4 LPA, el plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación en el mes o el año de vencimiento).

Por lo que se refiere al órgano competente para resolver la reclamación económico-administrativa, el artículo 235.3 de la LGT establece que el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

En el caso que nos ocupa, el escrito de interposición deberá dirigirse al jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la entidad.

Cabe señalar que, de conformidad con lo regulado en el artículo 229 de la LGT, al provenir al acto a impugnar de un órgano periférico de la AEAT (en este caso, la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la entidad), y dado que la cuantía de la reclamación es superior a 150.000 euros (el acto a impugnar es una liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 2017, cuyo importe asciende a 160.000 €, de los cuales 145.000 € corresponden a la cuota y 15.000 € a intereses de demora), el reclamante puede optar entre dos posibilidades:

- 1.^a Acudir al TEAR en primera instancia para luego y, en su caso, recurrir ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en segunda instancia, mediante el recurso de alzada ordinario contemplado en el artículo 241 de la LGT.
- 2.^a Impugnar directamente el acto ante el TEAC en única instancia.

Por lo que se refiere al plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa, el apartado 1 del artículo 235 de la LGT dispone que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Dado que la liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 2017 fue notificada el 17 de julio de 2021, el plazo del mes para interponer la reclamación económico-administrativa comenzará el 18 de julio de 2021 (es decir, el día siguiente al de notificación de la liquidación), finalizando el 17 de agosto de 2021 (de conformidad con lo establecido en el art. 30.4 LPA, el plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación en el mes o el año de vencimiento).

Parte 2.^a

Pregunta 1.1

El artículo 110 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), regula la representación legal, disponiendo en su apartado 2 que por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

La representación tuvo que ser subsanada porque el modelo normalizado de representación, aportado por don Valentín Murales, aparece firmado por don Gustavo Pérez y, según consta en el apartado III del enunciado (Información básica común a todos los apartados), la Administradora única de la sociedad es doña Ana Gómez.

Pregunta 1.2

Sí que serán válidas las actuaciones anteriores a la aportación del documento de representación subsanado, siempre que dicho documento se aporte dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

A estos efectos, el artículo 112 del RGAT regula las disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria, disponiendo en su apartado 1 que la representación deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante, si bien su falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se aporte aquella o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

En todo caso, se podrá exigir que la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones acrediten su identidad y el concepto en el que actúen.

En el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.

Pregunta 2

El artículo 99.9 de la LGT establece que las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.

Por su parte, el artículo 151 de la LGT regula el lugar de las actuaciones inspectoras, estableciendo que estas podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.
- e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de la LGT. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.

Pregunta 3

En el caso que nos ocupa, el sujeto infractor será la entidad Alimenticia, SL, al concurrir el supuesto previsto en el artículo 203 de la LGT, que regula la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Entre otras, constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria la conducta consistente en no atender algún requerimiento debidamente notificado.

La infracción prevista en este artículo será grave, y la sanción, de acuerdo con lo establecido en su apartado 5, consistirá en:

- a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 y 2 % del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que Alimenticia, SL no contestó el primer requerimiento de información, ni tampoco el segundo, por lo que la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros.

Pregunta 4

Sí que es factible, dado que el artículo 227.2 a) de la LGT dispone que, en materia de aplicación de los tributos, son reclamables las liquidaciones provisionales o definitivas.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 156.5 de la LGT establece que a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de la LGT, que determina, a su vez, que los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Pregunta 5

Apartado 1

El artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, establece que cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Apartado 2

El artículo 150.7 de la LGT establece que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en 6 meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la LGT, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Por lo que se refiere al primer establecimiento permanente a que alude el apartado 1.1, que ha obtenido unas pérdidas de 600.000 euros, el artículo 22.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Por lo tanto, procederá efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 600.000 euros:

Gasto contable	600.000
Gasto fiscal	0
Ajuste fiscal	<u>+ 600.000</u>

Por lo que se refiere al segundo establecimiento permanente a que alude el apartado 1.1, que ha obtenido unas rentas positivas de 1.000.000 de euros, el artículo 22.1 de la LIS establece que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 %.

El enunciado nos indica que el establecimiento permanente ha estado sometido a un impuesto de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades y cuyo tipo impositivo nominal es del 16 %, por lo que procederá efectuar un ajuste negativo al resultado contable, por importe de 1.000.000 de euros:

Ingreso contable	1.000.000
Ingreso fiscal	0
Ajuste fiscal	<u>-1.000.000</u>

Por lo que se refiere al tercer establecimiento permanente a que alude el apartado 1.1, no resultará aplicable el apartado 1 del artículo 22 de la LIS, toda vez que el tipo impositivo nominal a que ha estado sometido en el extranjero es inferior al 10 %.

Sin perjuicio de lo anterior, sí que resultará de aplicación el artículo 31 de la LIS, que regula la deducción para evitar la doble imposición jurídica, que dispone que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación

de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Por lo tanto, siendo el importe líquido de las rentas de 1.840.000 euros, el importe bruto ascenderá a 2.000.000 de euros, dado que el apartado 2 del artículo 31 de la LIS dispone que el importe satisfecho en el extranjero (160.000 €) se incluirá en la renta y formará parte de la base imponible:

$$X - 0,08 X = 1.840.000$$

$$X = 2.000.000$$

Se deducirá la menor de dos cuantías:

- a) 160.000 euros ($2.000.000 \times 8\%$), es decir, el importe efectivo satisfecho en el extranjero.
- b) 500.000 euros ($2.000.000 \times 25\%$), es decir, el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Por lo tanto, en este caso, el importe de la deducción por doble imposición internacional jurídica (art. 31 LIS) ascenderá a 160.000 euros.

Por lo que se refiere al apartado 1.2, el artículo 16 de la LIS regula la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, disponiendo que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de la LIS.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000 de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de la LIS.

En todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

En el ejercicio 2019, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros ($30\% \times 3.000.000$). Dado que, en todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros, y los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 500.000 euros ($500.000 - 0$), resultará deducible la totalidad de los gastos financieros netos.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 16 de la LIS dispone que, en el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzaran el límite del 30 % del beneficio operativo, la diferencia entre el citado límite (900.000 €) y los gastos financieros netos del periodo impositivo (500.000 €) se adicionará al límite del 30 % del beneficio operativo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el ejercicio 2020, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 3.000.000 de euros ($30\% \times 10.000.000$). Ahora bien, corresponde adicionar al citado límite la diferencia entre el límite del 30 % del beneficio operativo y los gastos financieros netos del periodo impositivo 2019, cuyo importe asciende a 400.000 euros ($900.000 - 500.000$). Dado que los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 4.000.000 de euros ($7.000.000 - 3.000.000$), resultará deducible la cantidad de 3.400.000 euros, mientras que el exceso (600.000 €) podrá deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite del 30 % del beneficio operativo. En consecuencia, procederá efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 600.000 euros:

Gasto contable	4.000.000
Gasto fiscal	3.400.000
Ajuste fiscal	+ 600.000

Pregunta 2

Por lo que se refiere al préstamo recibido por Allezespagne, SL de su matriz Allezenfants, el artículo 15 a) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de fondos propios.

Tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de

sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los préstamos participativos son aquellos en los que se percibe un interés variable en función de la evolución de una serie de indicadores de la empresa prestataria, como pueden ser el beneficio o el volumen de ventas. Se caracterizan por tener vocación de permanencia y, de algún modo, se configuran legalmente como algo situado entre la financiación propia y la ajena, y su capitalización es un modo natural de amortización. Se trata, pues, de un contrato mixto en el que confluyen las prestaciones del contrato de préstamo y del contrato parciario, en el que el prestamista asume el riesgo de que la evolución económico-financiera del prestatario no sea buena.

Dado que el enunciado nos indica que Allezespagne, SL es una sociedad controlada al 100 % por Allezenfants, en el caso de que el préstamo tuviera la consideración de préstamo participativo, los intereses no tendrían la consideración de gasto fiscalmente deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.1 a) de la LIS, en la medida en que representarían una retribución de fondos propios.

Por otra parte, cabría valorar la aplicación del artículo 15 bis de la LIS, que regula las asimetrías híbridas, con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2020. Se trata de un precepto que trata de neutralizar los efectos fiscales de las asimetrías generadas en operaciones con diferente calificación fiscal, realizadas, principalmente, con entidades vinculadas no residentes, con la particularidad de que de esas operaciones se derivan gastos fiscales que no van acompañados de la correlativa inclusión de un ingreso fiscal en la otra parte (deducción sin inclusión) o bien, se produce una doble deducción del mismo gasto en dos entidades (doble deducción). En otras ocasiones tales asimetrías se manifiestan por la existencia de entidades híbridas o establecimientos permanentes.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que, de conformidad con el artículo 18.1 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

El préstamo recibido por Allezespagne, SL de su matriz Allezenfants es una operación efectuada entre entidades vinculadas, dado que el enunciado nos indica que Allezespagne, SL es una sociedad controlada al 100 % por Allezenfants.

A estos efectos, el artículo 18.2 a) de la LIS señala que se considerarán personas o entidades vinculadas una entidad y sus socios o partícipes, siempre que la participación sea igual o superior al 25 %.

A los efectos de determinar ese valor de mercado, el artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece que deben compararse las circunstancias de las operaciones vinculadas

con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para eso han de tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

En el caso que nos ocupa, del enunciado se desprende la existencia de una operación que pudiera ser equiparable. Se trata de la línea de crédito concedida por Banco del Oriente en el año 2018, de la que durante todo el año 2020 Allezespagne ha dispuesto permanentemente y sin cambios de un importe de 5.000.000 de euros.

Si dividimos el importe de los intereses satisfechos por la entidad en 2020 (150.000 €) entre el importe dispuesto por Allezespagne, SL (5.000.000 €), resulta que el tipo de interés aplicado a esa operación es del 3 % (150.000/5.000.000), siendo este porcentaje sustancialmente inferior al aplicado en la operación vinculada (8,5 %).

Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se han de tener en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia, también debe tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como, entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjun-

to de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad se efectúa teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las citadas circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.

El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinan, en cada caso, el método de valoración más adecuado.

Por tanto, en el caso de que resultara aplicable el tipo de interés del 3% a la operación de préstamo entre las entidades vinculadas Allezenfants y Allezespagne, SL, los gastos financieros fiscalmente deducibles ascenderían a 24.000 euros ($800.000 \times 3\%$) por lo que, al haberse contabilizado como gasto financiero un importe de 68.000 euros, aplicando el tipo de interés del 8,5% ($8,5\% \times 800.000$), procedería efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 44.000 euros:

Gasto contable	68.000
Gasto fiscal	24.000
Ajuste fiscal	+ 44.000

Parte 4.^a

Pregunta 1

En el caso a), el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), establece que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- 1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de la LIVA, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

- 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.
- 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

En este caso, la prestación del servicio de asesoramiento jurídico especializado en la legislación alimentaria se localiza en el TAI español, dado que si bien no se localiza en la Unión Europea, su utilización o explotación económica sí que se realiza en el TAI español.

El sujeto pasivo será la entidad Mirme, tal y como establece el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, al tratarse de una persona jurídica que tiene la condición de empresario o profesional y que realiza una prestación de servicios sujeta al IVA.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA señala que, en las prestaciones de servicios, se devengará el impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

En el caso b), el artículo 69.Uno.2.º de la LIVA indica que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el TAI español cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el TAI.

En este caso, la prestación del servicio de asesoramiento jurídico especializado en la legislación alimentaria se localiza en el TAI español, dado que el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal (es un particular portugués), y el servicio se presta por la entidad Mirme, que tiene la sede de su actividad económica en el TAI español.

El sujeto pasivo será la entidad Mirme, tal y como establece el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, al tratarse de una persona jurídica que tiene la condición de empresarios o profesionales y que realiza una prestación de servicios sujeta al IVA.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA establece que, en las prestaciones de servicios, se devengará el impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Pregunta 2

Por lo que se refiere a la entrega del vehículo usado, se trata de una entrega de bienes sujeta al IVA, dado que el artículo 4.Dos b) de la LIVA establece que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas

con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto (el enunciado indica que se trata del vehículo que doña Ana venía usando también para la prestación de sus servicios a Mirme).

No resulta aplicable ninguno de los supuestos de exención a que se refieren el artículo 20 y otros preceptos de la LIVA, por lo que la operación no está exenta.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA establece que, en las entregas de bienes, el impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. El enunciado nos indica que el vehículo usado se entrega a Muchomercedes en fecha 2 de julio de 2021, por lo que el devengo se produce en dicha fecha, con la puesta a disposición del adquirente.

En relación con el sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, por lo que el sujeto pasivo será doña Ana Gómez, dado que se trata de una profesional que presta sus servicios profesionales en España de forma exclusiva para Mirme.

Respecto a la base imponible, el artículo 78.Uno de la LIVA dispone que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. El enunciado nos indica que las partes han acordado una contraprestación de 3.000 euros por la entrega del vehículo usado, por lo que la base imponible será dicha cuantía.

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

En este caso, no concurre ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, por lo que resultará aplicable el tipo de gravamen del 21 %.

Por lo que se refiere a la entrega del vehículo nuevo, se trata de una entrega de bienes sujeta al IVA, tal y como establece el artículo 8 de la LIVA, al tratarse de la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

No resulta aplicable ninguno de los supuestos de exención a que se refieren el artículo 20 y otros preceptos de la LIVA, por lo que la operación no está exenta.

En cuanto al devengo, el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA regula que, en las entregas de bienes, el impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. El enunciado nos indica que el vehículo nuevo se entrega por el concesionario Muchomer-

cedes a doña Ana en fecha 2 de julio de 2021, por lo que el devengo se produce en dicha fecha, con la puesta a disposición del adquirente.

En relación con el sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, por lo que el sujeto pasivo será el concesionario Muchomercedes.

En cuanto a la base imponible, el artículo 78.Uno de la LIVA dispone que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El enunciado nos indica que el precio de mercado del automóvil asciende a 40.000 euros, así como que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte asciende a 3.500 euros. De conformidad con lo establecido en el artículo 78.Dos.4.º de la LIVA, se incluyen en el concepto de contraprestación los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Por lo que respecta al descuento del 5 % otorgado por el concesionario sobre el precio del automóvil, cuyo importe asciende a 2.000 euros ($40.000 \times 5\%$), el artículo 78.Tres.2.º de la LIVA establece que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella. Por lo tanto, el descuento de 2.000 euros no formará parte de la base imponible.

En cuanto al descuento de 3.000 euros por la entrega del vehículo usado que doña Ana venía utilizando hasta ahora para la prestación de sus servicios profesionales, si bien el artículo 78.Tres.2.º de la LIVA establece que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, lo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones. En este caso, el descuento de 3.000 euros constituye la remuneración por la entrega del vehículo usado, que es una operación sujeta y no exenta de IVA, por lo que no procede minorar la base imponible en dicha cuantía.

En relación con la posible inclusión en la base imponible de los intereses derivados de la financiación del vehículo con un préstamo a 5 años, con un tipo de interés fijo, el artículo 78.Dos.1.º de la LIVA establece que no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. Por lo tanto, no procede incluir en la contraprestación los intereses del préstamo.

Por consiguiente, la base imponible ascenderá a 38.000 euros ($40.000 - 2.000 \text{ €}$ del descuento del 5 % sobre el precio del automóvil).

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

En este caso, no concurre ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, por lo que resultará aplicable el tipo de gravamen del 21 %.

Pregunta 3

En cuanto al apartado a), se trata del supuesto de no sujeción a que se refiere el artículo 7.2.º de la LIVA, al tratarse de entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de la LIVA, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción.

Con relación al apartado b), el seguro de incendios contratado con la aseguradora Muchofuego, SA es una operación sujeta al IVA, dado que el artículo 11.Dos.10.º de la LIVA dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, si bien exenta de IVA, dado que el artículo 20.Uno.16.º de la LIVA establece la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Por lo que respecta a la oficina donde desarrolla su actividad la sociedad y que tiene alquilada a Rentasaltas, SL, es una operación sujeta al IVA, dado que el artículo 11.Dos.2.º de la LIVA dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

No resulta aplicable ninguno de los supuestos de exención a que se refieren el artículo 20 y otros preceptos de la LIVA, por lo que la operación no está exenta.

De conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, el sujeto pasivo de la operación de seguro es Muchofuego, SL, mientras que el sujeto pasivo de la operación de arrendamiento de la oficina es Rentasaltas, SL.

Pregunta 4

La operación de venta del local a Miau, SL constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º

LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio) por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5. Uno c) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales los arrendadores de bienes), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a 2 años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

En este caso, previamente a la transmisión del local, existió una utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo superior a 2 años por parte del arrendatario (Guau, SL). Por lo tanto, la transmisión del local a Miau, SL constituye una entrega de bienes sujeta y exenta de IVA, al tratarse de la segunda entrega del local.

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITP y AJD), y el artículo 4.4 de la LIVA, determinadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD. Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble, cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de transmisión del local quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA, dando nueva redacción al artículo 20.Dos de la LIVA, de forma que la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus

actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorrata especial. Ciertamente sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorrata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por autorrepercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Así, su artículo 8 ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el adquirente (Miau, SL) es una entidad que se dedica a prestar servicios veterinarios (sujetos y no exentos de IVA), se cumplen los requisitos para que el transmitente (don Gustavo Pérez) pueda renunciar a dicha exención, ya que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a efectuar la deducción total del IVA soportado al realizar la adquisición.

La opción más favorable será la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente puesto que, de esta forma, la operación quedará sujeta y no exenta de IVA, y Miau, SL se podrá deducir la cuota de IVA soportada en la adquisición del local. En cambio, si no se ejercita la renuncia a la exención del IVA, la operación quedará gravada por el concepto TPO del ITP y AJD, y Miau, SL no se podrá deducir el impuesto satisfecho en la adquisición del local.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será don Gustavo Pérez.

Ahora bien, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de que don Gustavo Pérez (transmitente) renuncie a la exención del IVA, el sujeto pasivo de la operación será la entidad adquirente del local (Miau, SL).

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

En este caso, no concurre ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, por lo que resultará aplicable el tipo de gravamen del 21 %.

Pregunta 5

El artículo 8.Tres de la LIVA define el concepto «Ventas a distancia intracomunitarias de bienes» como aquellas entregas de bienes que hayan sido expedidas o transportadas por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:
 - a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de la LIVA.
 - b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA.

Por su parte, el artículo 68.Tres b) de la LIVA establece que se entenderán realizadas en el TAI las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Cuando el TAI sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente.
- b) Que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

A estos efectos, el artículo 73 de la LIVA dispone que, a los efectos previstos en el artículo 68.Tres b) de la LIVA, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Por su parte, el artículo 68.Cuatro de la LIVA establece que no se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en el TAI con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado Tres, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b’).

Dado que el importe de las ventas realizadas en el año anterior (2020) a particulares sitios en países de la Unión Europea (85.000 €) superó el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA (10.000 €), las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas en 2021 no se entenderán realizadas en el TAI, sino en el territorio de llegada de las mercancías (Alemania).

En cuanto a cómo y dónde se deben presentar las declaraciones, cabe señalar que el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, introduce tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:

- a) Régimen exterior de la Unión (OSS). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales.

b) Régimen de la Unión (OSS). Aplicable a las siguientes operaciones:

- Los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a consumidores finales.
- Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.
- Entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

c) Régimen de importación (IOSS). Aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos objeto de impuestos especiales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 univicies de la LIVA, podrán acogerse al régimen especial (régimen de la Unión) los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios que se consideren prestados en este último, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, así como los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis b) de la LIVA.

El artículo 163 duovicies de la LIVA regula las obligaciones formales en el «Régimen de la Unión» disponiendo que, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional que realice operaciones acogidas a este régimen especial quedará obligado a:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de la LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma.
- d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingre-

sará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

- e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

- f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

El empresario o profesional que considere al Reino de España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Parte 5.^a

Pregunta 1

Apartado a)

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

De conformidad con lo establecido en el artículo 5.9 del CAU, la declaración sumaria de entrada (ENS es el acrónimo procedente del término inglés *Entry Summary Declaration*) es el acto por el que una persona informa a las autoridades aduaneras, en la forma y el modo establecidos, y dentro de un plazo concreto, de que determinadas mercancías van a entrar en el territorio aduanero de la Unión.

Tal y como establece el artículo 127 del CAU, las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión deberán ser objeto de una declaración sumaria de entrada.

La declaración sumaria de entrada será presentada a la aduana de primera entrada, dentro de un plazo determinado, antes de que las mercancías sean introducidas en el territorio aduanero de la Unión.

No obstante lo anterior, las autoridades aduaneras podrán autorizar que la declaración sumaria de entrada se presente en otra aduana, siempre que esta comunique inmediatamente a la aduana de primera entrada o ponga a su disposición por vía electrónica los datos necesarios.

Apartado b)

Por lo que se refiere a las 500 cajas puestas a consumo en Valencia, resultará aplicable el régimen aduanero del despacho a libre práctica, regulado en el artículo 201 del CAU, según el cual las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

Por lo que se refiere a las 500 cajas que se van a introducir en un depósito aduanero en el puerto de Valencia, hasta que puedan ser enviadas a Madrid, resultará aplicable el régimen aduanero del depósito aduanero, regulado en los artículos 237 a 240 del CAU.

Apartado c)

Por lo que se refiere a las 500 cajas que se van a introducir en un depósito aduanero en el puerto de Valencia, hasta que puedan ser enviadas a Madrid, el artículo 237.1 del CAU dispone que, en el marco de un régimen de depósito, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas a:

- a) Derechos de importación.
- b) Otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- c) Medidas de política comercial en la manera en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, o su salida de él.

Por otra parte, el artículo 24 de la LIVA regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, disponiendo que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de los bienes

destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

Esta exención se aplicará mientras los bienes a que se refiere permanezcan vinculados al régimen indicado.

Por lo que se refiere a las 500 cajas puestas a consumo en Valencia, el artículo 201.2 del CAU establece que el despacho a libre práctica implicará la percepción de los derechos de importación debidos.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 150.000 euros (500 cajas importadas a razón de 300 € cada caja).

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB Shanghai (*free on board* – franco a bordo), lo cual implica que el vendedor cumple con su obligación una vez que la mercancía, ya despachada de aduanas para la exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido. Aunque es frecuente que este término se utilice para todo tipo de transporte, en principio, solo está pensado para el transporte mediante un buque.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 del CAU se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 del CAU se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que por ello deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - ii) El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - iii) El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.
- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
 - i) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - ii) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - iii) Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - iv) Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
 - Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71 c) del CAU, formará parte del valor en aduana el coste del embalaje especial para conservar los productos alimenticios (de 20 € por caja).

Tal y como establece el artículo 71 a) del CAU, formará parte del valor en aduana el canon (de 1 € por unidad de producto) que la sociedad Comecome, SL ha de satisfacer a la empresa en Estados Unidos Eateat, para poder comercializar y distribuir la mercancía en España, dado que dicho pago se considera condición de la venta entre la empresa española y el proveedor en China.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formará parte del valor en aduana el gasto de transporte de las mercaderías, desde la aduana de Valencia hasta Madrid (art. 72 a) CAU), cuyo importe asciende a 500 euros (dado que la importación se habrá realizado en condiciones FOB, entendemos que el precio efectivamente pagado o por pagar no incluye dicho concepto, por lo que no procede restarlo).

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de las 500 cajas despachadas a libre práctica asciende a 212.500 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar (500 × 300)	150.000
+ Ajuste coste embalaje (art. 71.1 a) iii) CAU) (500 × 20)	+10.000
+ Ajuste comisión venta (art. 71.1 a) i) CAU)	+500 euros (1)
+ Ajuste cánones (art. 71.1 c) i) CAU) (500 × 100 × 1)	+50.000
+ Ajuste transporte y seguro (art. 71.1 e) CAU)	+2.000
Valor en aduana	212.500

(1) Los comisionistas (denominados también agentes o intermediarios) son unas personas que compran o venden mercancías, a veces en su propio nombre, pero siempre por cuenta de su comitente, representando en el contrato de venta ya sea al vendedor o al comprador. Por lo general, los comisionistas perciben como remuneración una comisión que, normalmente, es un porcentaje del precio de las mercancías. Un comisionista de venta es una persona que actúa por cuenta de un vendedor; busca clientes para su comitente, recibe los pedidos y, a veces, se encarga incluso del almacenamiento y de la entrega de las mercancías al comprador. La retribución por los servicios prestados al comitente se denomina «comisión de venta». Si, según las condiciones del contrato, el comprador de unas mercancías de importación, además del precio facturado por el vendedor extranjero, tiene que pagar al comisionista de dicho vendedor una comisión de venta, para determinar el valor de transacción deberá añadirse al precio de factura el importe de esa comisión.

De los datos del enunciado se desprende que los derechos arancelarios de los productos importados son del 5% *ad valorem*, por lo que los derechos arancelarios ascienden a 10.625 euros (212.500 × 5%).

El artículo 83 de la LIVA regula la base imponible de las importaciones de bienes, señalando que, como regla general, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes, en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del TAI, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Por lo tanto, la base imponible del IVA a la importación ascenderá a 223.625 euros, siendo el resultado, en el caso que nos ocupa, de adicionar al valor en aduana (212.500 €) los derechos arancelarios devengados con motivo de la importación (10.625 €), así como los gastos de transporte hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad (500 €).

Y teniendo en cuenta que de los datos del enunciado se desprende que el tipo de gravamen del IVA aplicable será el 10 %, la cuota de IVA a la importación devengada con motivo del despacho a consumo de las mercancías ascenderá a 22.362,50 euros ($223.625 \times 10\%$)

Pregunta 2

Primero

El gasóleo es un producto de la tarifa primera del artículo 50 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (LIE), al que le corresponde el epígrafe 1.3 (tipo normal) o 1.4 (tipo reducido) en función del uso:

- El epígrafe 1.3 es de aplicación cuando el gasóleo se emplea como carburante en usos distintos de los previstos en el artículo 54.2 de la LIE.
- El epígrafe 1.4 es de aplicación cuando el gasóleo se emplea como carburante en usos previstos en el artículo 54.2 de la LIE.
- El epígrafe 1.4 es de aplicación cuando el gasóleo se emplea como combustible.

Por lo que se refiere a los vehículos de turismo de los representantes comerciales, el artículo 54.2 de la LIE dispone que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

Por consiguiente, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.3 de la tarifa 1.^a del artículo 50 de la LIE, sin que resulte aplicable ningún tipo de devolución o bonificación, ascendiendo a 7.580 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(307/1.000) \times 20.000]$	6.140
Tipo especial $[(72/1.000) \times 20.000]$	1.440
Cuota total a pagar	<u>7.580</u>

Por lo que se refiere a los camiones-remolque con un peso máximo autorizado de 12 toneladas cada uno, el artículo 54.2 de la LIE señala que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

Por consiguiente, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.3 de la tarifa 1.ª del artículo 50 de la LIE, ascendiendo a 18.950 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general [(307/1.000) × 50.000]	15.350
Tipo especial [(72/1.000) × 50.000]	3.600
Cuota total a pagar	18.950

Ahora bien, en el caso de los camiones-remolque, resultará aplicable el artículo 52 bis de la LIE, que regula la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional, y que dispone que los titulares de vehículos de motor o conjuntos de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, por cuenta ajena o por cuenta propia, y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, tendrán derecho a una devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquellos.

Los titulares de los vehículos mencionados en el párrafo anterior deberán hallarse en posesión del correspondiente título administrativo que, en su caso, habilite para el ejercicio de la actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, y en su normativa de desarrollo. Igualmente, los indicados titulares deberán hallarse en posesión de los permisos y autorizaciones precisos para el ejercicio de su actividad que deban expedir las autoridades autonómicas o locales.

La base de la devolución estará constituida por el volumen de gasóleo que haya sido adquirido por el interesado y destinado a su utilización como carburante en los vehículos. La base así determinada se expresará en miles de litros.

El tipo estatal de la devolución, expresado en euros por 1.000 litros, será el importe positivo resultante de restar la cantidad de 306 euros del tipo general del epígrafe 1.3 y la cantidad de 48 euros del tipo especial, vigentes en el momento de generarse el derecho a la devolución.

La cuantía máxima de la devolución a percibir no excederá de la que correspondería a 50.000 litros por vehículo y año, salvo que se trate de taxis, en cuyo caso la cuantía máxima de la devolución no excederá de la que correspondería a 5.000 litros por taxi y año. Por

el ministro de Hacienda y Función Pública se podrá disponer el fraccionamiento de estos límites para su aplicación en relación con periodos de tiempo inferiores al año.

Por lo tanto, el importe de la devolución parcial por el uso de gasóleo profesional a que se refiere el artículo 52 bis de la LIE ascenderá a 2.450 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(1/1.000) \times 50.000]$	50
Tipo especial $[(48/1.000) \times 50.000]$	2.400
Cuota total a pagar	<u>2.450</u>

Por lo que se refiere a las carretillas elevadoras (toros mecánicos) con motor de gasóleo para el movimiento de los palés y su carga en los camiones, el artículo 54.2 de la LIE dispone que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

- a) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del impuesto en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

- b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización.
- c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

Por consiguiente, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del artículo 50 de la LIE, ascendiendo a 676,97 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(78,71/1.000) \times 7.000]$	550,97
Tipo especial $[(18/1.000) \times 7.000]$	126
Cuota total a pagar	<u>676,97</u>

Por lo que se refiere al sistema de calefacción de caldera de gasóleo existente en las dependencias de oficinas y estancias para la exhibición de productos y recepción de clientes, la cuota a pagar se determinará aplicando el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del artículo 50 de la LIE, ascendiendo a 967,10 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general $[(78,71/1.000) \times 10.000]$	787,10
Tipo especial $[(18/1.000) \times 10.000]$	180
Cuota total a pagar	<u>967,10</u>

Segundo

Por lo que se refiere a los camiones-remolque con un peso máximo autorizado de 12 toneladas cada uno, el artículo 52 bis.7 de la LIE dispone que el procedimiento para la práctica de la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional se establecerá por el ministro de Economía y Hacienda y podrá comprender, entre otros, los siguientes aspectos:

- La obligación de que los interesados se inscriban en un registro específico y de que presenten declaraciones tributarias comprensivas de los datos de su actividad que sean relevantes para la gestión y comprobación de la devolución.
- La obligación de que los interesados utilicen medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual soliciten la devolución. En los casos en que se establezca, la utilización obligatoria de medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual se solicite la devolución tendrá la consideración de declaración tributaria por medio de la cual se solicita la devolución.
- La obligación, para las entidades emisoras de los referidos medios de pago específicos y para los vendedores de gasóleo que los acepten, de proporcionar a la Administración tributaria la información derivada de la utilización de estos por los solicitantes de la devolución.

Por lo que se refiere a las carretillas elevadoras (toros mecánicos) con motor de gasóleo para el movimiento de los palés y su carga en los camiones y al sistema de calefacción de caldera de gasóleo existente en las dependencias de oficinas y estancias para la exhibición de productos y recepción de clientes, el enunciado nos indica que para atender a ambos la entidad dispone de un depósito de gasóleo de 3.000 litros con surtidor, cuyo proveedor es el almacén fiscal Hijos de Juan Español, SAU, el cual sirve el gasóleo en las propias instalaciones de Comecome, SL por el procedimiento de ventas en ruta.

A estos efectos, el artículo 27 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se establece el Reglamento de Impuestos Especiales (RIE), regula que la salida de productos

de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario o reducido.

Por su parte, el artículo 106 del RIE dispone que la aplicación del tipo reducido fijado en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la LIE queda condicionada, por lo que se refiere a la utilización del gasóleo, a las condiciones que se establecen en este artículo y a la adición de marcadores de acuerdo con lo señalado en el artículo 114 del RIE.

Solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (denominado «gasóleo bonificado») los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en el artículo 106 de la LIE.

A estos efectos tendrán la consideración de «consumidores finales» las personas y entidades que reciban el gasóleo bonificado para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la LIE o en un uso como combustible.

A este respecto, el artículo 114 del RIE regula la adición de marcadores, estableciendo que se entenderá por marcadores los agentes marcadores o trazadores aprobados por el ministro de Economía y Hacienda para su adición al gasóleo y al queroseno en las condiciones previstas en el presente artículo.

Como regla general, la adición de los marcadores se llevará a cabo en fábricas y depósitos fiscales conforme a las siguientes reglas:

- a) A todo gasóleo que salga de fábrica o depósito fiscal con el impuesto devengado a tipo reducido o con aplicación de alguna de las exenciones previstas en el apartado 2 del artículo 51 de la LIE, le deberán haber sido incorporados previamente los marcadores en las proporciones y condiciones establecidas.
- b) A todo queroseno que salga de fábrica o depósito fiscal con el impuesto devengado a tipo reducido, le deberán haber sido incorporados previamente los marcadores en las proporciones y condiciones establecidas.
- c) Las operaciones de adición de marcadores deberán ser notificadas con la suficiente antelación a los servicios de intervención para, si lo estiman oportuno, presenciarlas y verificar su desarrollo y conclusión. No obstante, cuando en las fábricas y depósitos fiscales se disponga de sistemas automáticos de marcado que garanticen el control de las operaciones, previamente aprobados por el centro gestor, este podrá dispensar de la obligación de notificación previa.

En los supuestos de circulación intracomunitaria, toda expedición de gasóleo o queroseno destinada al ámbito territorial interno para beneficiarse en el mismo de la aplicación

de un tipo reducido o bien, si se trata de gasóleo, de las exenciones a que se refieren los párrafos anteriores, deberá incorporar los marcadores desde el Estado miembro de origen salvo cuando el receptor sea una fábrica o depósito fiscal, que lo podrá incorporar en las condiciones establecidas anteriormente.

No obstante, el requisito del marcado en origen podrá ser dispensado por la oficina gestora, que, con las garantías necesarias, podrá autorizar la adición de los marcadores en el momento de producirse el devengo del impuesto con ocasión de la recepción.

En los supuestos de importaciones que no tengan lugar en régimen suspensivo, los marcadores habrán de incorporarse al gasóleo y al queroseno antes de que se produzca el devengo con aplicación, bien de un tipo reducido, o bien, si se trata de gasóleo, de las exenciones a que se refieren los párrafos anteriores. Por la aduana de importación se ordenará la extracción de muestras para la realización del correspondiente análisis.

En el documento de circulación que proceda expedir para amparar la circulación de gasóleo y queroseno se hará constar, en su caso, la circunstancia de que dichos productos incorporan marcadores.

Parte 6.^a

Pregunta 1

Durante el tiempo que el inmueble ha estado a disposición de su propietario, es decir, de mayo a diciembre de 2020, se genera una renta en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

El enunciado del supuesto indica que don Gustavo es propietario con carácter privativo del chalé, por lo que se trata de un bien privativo de don Gustavo, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, la imputación de rentas inmobiliarias corresponderá a don Gustavo.

El artículo 85 de la LIRPF dispone que, en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 %.

En este caso, la imputación de rentas inmobiliaria ascenderá a 1.600 euros ($2\% \times 120.000 \times 8/12$).

Por otra parte, durante el tiempo que el inmueble ha estado arrendado, es decir, de enero a abril de 2020, se genera una renta en concepto de rendimiento del capital inmobiliario.

Por lo que se refiere a la individualización de dicha renta, el artículo 11 de la LIRPF establece que los rendimientos del capital se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

El enunciado del supuesto indica que don Gustavo es propietario con carácter privativo del chalé, por lo que se trata de un bien privativo de don Gustavo, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, el rendimiento del capital inmobiliario será imputable a don Gustavo.

A estos efectos, según dispone el artículo 22 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.

El artículo 23.1 de la LIRPF señala que para la determinación del rendimiento neto se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los 4 años siguientes.

El artículo 23.2 de la LIRPF regula las reducciones, disponiendo que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo declarado se reducirá en un 60 %.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro (2.500 × 4)	10.000
Gastos deducibles (1):	-3.100
- Intereses (3.600 × 4/12)	1.200
- Seguro hogar (900 × 4/12)	300
- IBI (1.200 × 4/12)	400
- Amortización inmueble (300.000 × 3% × 40% × 4/12)	1.200
Rendimiento neto	6.900
Reducción rendimiento neto (2)	0
Rendimiento neto reducido	6.900

(1) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 13 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), es decir, el IBI (1.200 €), el seguro del hogar (900 €), así como los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición del bien (3.600 €), si bien en proporción al periodo de tiempo durante el cual el inmueble ha estado arrendado, es decir, 4 meses, tal y como establece, entre otras, la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0770/2009, de 14 de abril (NFC032647).

También resulta deducible la amortización del bien inmueble, en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3% sobre el coste de adquisición satisfecho (300.000 €), sin incluir en el cómputo el valor del suelo:

$$(280.000 + 20.000) \times 3\% \times 40\% \times 4/12 = 1.200 \text{ euros}$$

Ahora bien, no resulta fiscalmente deducible el gasto correspondiente a trabajos de acondicionamiento de la piscina para la temporada estival, que asciende a 2.200 euros. Según el criterio establecido por la DGT, entre otras, en las Consultas vinculantes V0070/2005, de 26 de enero (NFC024372), y V1080/2014, de 14 de abril (NFC050845), los gastos de reparación y conservación dirigidos, de forma exclusiva, a poner el inmueble en condiciones para volver a alquilarlo (por ejemplo, pintura, acuchillado, etc.), si son deducibles, salvo que durante el periodo en el que no está alquilado lo disfrute su propietario o el titular del derecho real.

(2) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, no procede reducir el rendimiento neto en un 60% para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda, puesto que no se considera arrendamiento de vivienda al que no tiene dicho destino y, en particular, los de temporada. (Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, RG 5663/2017 -NFJ069757-).

Pregunta 2

En cuanto a la pensión compensatoria a favor del cónyuge, de acuerdo con la legislación civil (art. 97 CC), el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación

anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio:

- Para el pagador (don Gustavo), la pensión compensatoria satisfecha, siempre que haya sido fijada en la resolución judicial, o lo hayan acordado los cónyuges en el convenio regulador de la separación o divorcio aprobado judicialmente, reduce la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución (art. 55 LIRPF).

El enunciado nos indica que la pensión compensatoria satisfecha mensualmente asciende a 1.500 euros, si bien el convenio regulador firmado fija una cuantía de 1.400 euros, por lo que únicamente reducirá la base imponible esta última cuantía.

- Para el perceptor (doña Celeste), la pensión compensatoria recibida del cónyuge (don Gustavo), que asciende a 1.500 euros mensuales constituye, en todo caso, rendimiento del trabajo no sometido a retención por no estar obligado a retener el cónyuge pagador de la pensión (art. 17.2 f) LIRPF).

En cuanto a las anualidades por alimentos en favor de los hijos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 143 del CC, están obligados recíprocamente a darse alimentos los cónyuges, los ascendientes y descendientes, así como los hermanos en los supuestos y términos señalados en el citado artículo:

- Para el pagador (doña Ana), las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial no reducen la base imponible general. No obstante, cuando el importe de dichas anualidades sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, se aplicarán las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general, con el fin de limitar la progresividad de las escalas del impuesto (arts. 64 y 75 LIRPF).

Sin perjuicio de lo anterior, según lo establecido por la DGT en la contestación a la Consulta vinculante V1808/2018, de 21 de junio (NFC069660), los progenitores que no convivan con los hijos pero les presten alimentos por resolución judicial podrán optar a partir de 2015 por la aplicación del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la LIRPF para las referidas anualidades por alimentos, ya que se asimila la convivencia a la dependencia económica. En caso de optar por la aplicación del mínimo por descendientes, este se prorrateará por partes iguales entre los progenitores.

- Para los hijos perceptores de dichas anualidades (Sarita), constituyen renta exenta, siempre que las mismas se perciban en virtud de decisión judicial (art. 7 k) LIRPF).

Pregunta 3

El artículo 33.2 de la LIRPF dispone que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio, entre otros supuestos, en la disolución de la sociedad de gananciales, sin que pueda dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

De acuerdo con la normativa indicada, la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de su patrimonio. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en caso de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

En el caso que nos ocupa, los bienes que se adjudican cada uno de los cónyuges, como consecuencia de la disolución de la sociedad legal de gananciales, por valor de 200.000 euros cada uno, sí que se corresponden con la cuota de titularidad (el 50 % de los bienes de la sociedad de gananciales), por lo que no existe exceso de adjudicación y, por tanto, no se producirá una ganancia o pérdida patrimonial.

No obstante, en el patrimonio de don Gustavo deberá figurar como valor de adquisición de la vivienda unifamiliar sita en Torrevieja (Alicante) un importe de 185.000 euros, sin que pueda actualizarse el valor de adquisición, y tomando como fecha de adquisición el 20 de enero de 1992.

La renta derivada de la transmisión del chalé ubicado en Torrevieja (Alicante) se califica, a efectos del IRPF, como una ganancia o pérdida patrimonial, ya que, de conformidad con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, se trata de una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesto de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, sin que la LIRPF lo califique como rendimiento.

Por lo que se refiere a la individualización de dicha renta, el artículo 11 de la LIRPF regula que las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

El enunciado del supuesto indica que la vivienda es un bien privativo de don Gustavo, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial será imputable a don Gustavo.

Por lo que se refiere a la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial, el artículo 34 de la LIRPF establece que, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial es la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF dispone que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo anterior, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

Por su parte, el artículo 36 de la LIRPF dispone que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo 35 de la LIRPF, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Aplicando lo anteriormente expuesto, el valor de adquisición ascenderá a 185.000 euros, mientras que el valor de transmisión ascenderá a 385.000 euros (400.000 – 15.000). Por lo tanto, la ganancia de patrimonio obtenida por don Gustavo ascenderá a 200.000 euros (385.000 – 185.000).

Por otra parte, la disposición transitoria novena de la LIRPF (en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias) regula un régimen transitorio aplicable a las ganancias de patrimonio derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, consistente en aplicar unos coeficientes reductores, llamados «coeficientes de abatimiento», a la ganancia de patrimonio obtenida.

La aplicación práctica de la norma se configura de la siguiente manera:

- 1.º El periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente hace referencia al número de años, redondeados por exceso, que hayan transcurrido desde la fecha de adquisición del elemento patrimonial y el 31 de diciembre de 1996.

- 2.º Los coeficientes aplicables a cada tipo de elemento patrimonial son el 11,11 % en caso de bienes inmuebles, el 25 % en caso de acciones cotizadas y el 14,28 % en el resto de los casos, y se aplican en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996 que exceda de dos.
- 3.º La modificación operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece un «contador personal» de valores de transmisión correspondientes a ganancias patrimoniales respecto de las cuales ya se haya aplicado la reducción recogida en la norma desde el 1 de enero de 2015, el cual debe ser tenido en cuenta en el momento de evaluar la posibilidad de que la reducción sea aplicada a una ganancia patrimonial concreta. Así, si el importe que refleja este contador más el importe del valor de transmisión de la ganancia patrimonial en concreto no alcanza el importe de 400.000 euros, se permite la aplicación del régimen de abatimiento correspondiente.

Si esta suma arroja un importe superior a 400.000 euros, pero el contador aún no ha alcanzado este importe, la franquicia aún disponible permitirá aplicar parcialmente (según corresponda proporcionalmente) el régimen de abatimiento que corresponda.

Una vez que el contador de ganancias patrimoniales a las que se ha aplicado el régimen de la disposición transitoria novena supera los 400.000 euros en términos de valor de transmisión, ya no es posible aplicar la reducción de esta norma.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el cálculo de la ganancia patrimonial reducida, tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento de la disposición transitoria novena de la LIRPF, a incluir en la base imponible del ahorro, obedece al siguiente cálculo:

Fecha de adquisición	20 de enero de 1992
Coste de adquisición	185.000
Fecha de transmisión	20 de enero de 2020
Valor de transmisión (A)	385.000
Ganancia patrimonial	200.000
Número de años hasta el 31 de diciembre de 1994 (redondeado por exceso)	3
Porcentaje correspondiente (bienes inmuebles)	11,11 %

Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 (1)	100.000
Reducción por aplicación de coeficientes de abatimiento ($100.000 \times 11,11\% \times 3$)	33.330
Ganancia patrimonial reducida tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento, a incluir en la base imponible del ahorro ($200.000 - 33.330$)	166.670

- (1) A los efectos de determinar la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se toma de la ganancia patrimonial obtenida (200.000 €) la parte proporcional que corresponda al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006:

Años comprendidos entre el 20 de enero de 1992 y el 19 de enero de 2006	14
Años comprendidos entre el 20 de enero de 1992 y el 20 de enero de 2020	28
Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 ($200.000 \times 14/28$)	100.000

Pregunta 4

El artículo 42 de la LIRPF dispone que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Por otra parte, el artículo 43 regula la valoración de las rentas en especie, disponiendo que, con carácter general, la valoración de las rentas en especie se efectuará por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas de valoración. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

Dado que el enunciado nos indica que la entidad Allezespagne, SL repercute los ingresos a cuenta de las retribuciones en especie a los trabajadores, no procederá adicionar el referido ingreso a cuenta.

La cesión de uso gratuita de un vehículo a don Gustavo constituye un rendimiento del trabajo en especie para el mismo, puesto que se trata de la utilización y obtención de un bien de forma gratuita para fines particulares (según consta en el enunciado, para desarrollar su trabajo directivo, don Gustavo no necesita utilizar vehículo alguno, teniendo a su libre disposición el vehículo de empresa las 24 horas del día y los 365 días del año). Según dispone el artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF, en el caso de la utilización vehículos automóviles, la renta en especie se valorará aplicando el porcentaje del 20 % anual del coste de adquisición del vehículo automóvil para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En

caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 % cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, el artículo 48 bis del RIRPF establece que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles se reducirá en un 15 %, cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, sus emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

Dicha reducción será del 20 % cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.

La reducción será del 30 % cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

- 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
- 2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
- 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

En el caso que nos ocupa, al tratarse de la utilización de un vehículo automóvil que no es propiedad de la empresa, se aplicará el porcentaje del 20 % anual del valor de mercado del vehículo si fuera nuevo (75.000 €).

En consecuencia, por el uso del vehículo, existe una renta en especie de 15.000 euros (75.000 × 20 % × 100 %).

La prima del seguro de vida satisfecha por la entidad constituye un rendimiento del trabajo en especie para don Gustavo, a valorar por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación (art. 43.1.1.º d) LIRPF). En consecuencia, existe una renta en especie de 1.800 euros (150 × 12).

En cuanto a la utilización gratuita de la lanzadera que la empresa pone a disposición de sus empleados, al objeto de desplazarse todos los días desde Madrid a las instalaciones de Allezespagne, sitas en el municipio de Ocaña (provincia de Toledo), el artículo 42.3 b) de la LIRPF establece que estarán exentos, entre otros rendimientos del trabajo en especie, la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. A estos efectos, la Consulta vinculante de la DGT V1786/2016, de 21 de abril (NFC059437), dispone que el transporte gratuito en autobús del personal al lugar de trabajo, en tanto se efectúe mediante vehículos dedicados al transporte colectivo de viajeros cuya capacidad exceda de 9 plazas incluida la del conductor y siempre y cuando esté organizado en forma de «rutas» o «líneas» con puntos fijos de subida y bajada de viajeros, de manera que no se trate de un «servicio a domicilio», se considerará un servicio social y, por tanto, tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie exento.

En cuanto a la entrega gratuita de acciones de la sociedad matriz Allezenfants, en fecha 1 de agosto de 2015, valoradas en 12.000 euros, el artículo 42.3 f) de la LIRPF indica que estarán exentos, entre otros rendimientos del trabajo en especie, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, los derivados de la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

A estos efectos, el artículo 43 del RIRPF regula que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie previstos en el artículo 42.3 f) de la LIRPF correspondientes a la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

- 1.º La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.
- 2.º Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración pública titular de las acciones.

La aplicación de la exención exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.
No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por este impuesto.
- 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 %.
- 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante 3 años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3.º anterior motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Por tanto, en el año 2015, la entrega gratuita de las acciones de la entidad matriz Allez-enfants constituye un rendimiento del trabajo en especie exento para don Gustavo, al cumplirse todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el artículo 43 del RIRPF.

En el año 2020, don Gustavo vende las acciones de la entidad, por lo que se generará una ganancia patrimonial por importe de 8.000 euros (20.000 – 12.000), debiéndose integrar dicho importe en la base imponible del ahorro, al derivar de la transmisión de un elemento patrimonial.

Por la utilización de la vivienda propiedad de un tercero existe un rendimiento del trabajo en especie, regulado en los artículos 42 y 43 de la LIRPF, a computar por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, dado que el enunciado nos indica que el importe del alquiler de la vivienda asciende a 2.000 euros al mes todos los años, por lo que existe una renta en especie de 24.000 euros (2.000×12).

Ahora bien, el artículo 43.1.1.º d) de la LIRPF indica que la valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido, en caso de que la empresa hubiese sido la propietaria de la vivienda.

A estos efectos, el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF establece que, en el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, la renta en especie se valorará aplicando el porcentaje del 10 % del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valo-

ración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, resultará aplicable el porcentaje del 5 % del valor catastral.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 % de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Dado que el enunciado nos indica que el valor catastral total de la vivienda asciende a 500.000 euros, así como que fue objeto de revisión catastral en 2012, la renta en especie ascenderá a 25.000 euros ($5\% \times 500.000$), si bien dicho importe no podrá exceder del 10 % de las restantes contraprestaciones del trabajo.

En este caso, el resto de contraprestaciones del trabajo asciende a 391.800 euros (300.000 € de sueldo, 75.000 € en concepto de bonus por resultados, 15.000 € de la retribución en especie por la cesión de uso gratuita del vehículo y 1.800 € de la prima del seguro de vida), por lo que el límite del 10 % ascenderá a 39.180 euros ($391.800 \times 10\%$).

En consecuencia, la retribución en especie derivada de la utilización gratuita de la vivienda no propiedad del pagador quedará valorada en 25.000 euros ($5\% \times 500.000$).

Parte 7.^a

Pregunta 1.1

Dentro de los procedimientos de gestión tributaria se encuentra el procedimiento de verificación de datos, que puede calificarse como aquel procedimiento de comprobación en el que la Administración ejercita las actuaciones de comprobación con una limitación bastante severa de sus facultades, de modo tal que en el curso de dicho procedimiento únicamente puede realizar una serie de actuaciones con las que obtener determinados medios de prueba en los que sustentar su resolución. La realización de actuaciones de verificación de datos se incluye en el artículo 117.1 f) de la LGT dentro de las funciones de gestión tributaria.

Sí que es correcto el inicio del procedimiento de verificación de datos en el caso que nos ocupa, dado que el artículo 131 de la LGT establece que la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Sin perjuicio de lo anterior, también podría haberse iniciado el procedimiento de comprobación limitada, dado que el artículo 163 del RGAT establece que se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.
- b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.
- c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

Pregunta 1.2

Se trata de una autoliquidación complementaria. De conformidad con lo establecido en el artículo 119 del RGAT, tendrán dicha consideración las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

La autoliquidación presentada por doña Miriam el día 12 de febrero de 2021 no da origen a ningún procedimiento tributario, dado que el artículo 87.5 del RGAT establece que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

El procedimiento de verificación de datos no debería haber finalizado con la presentación de la autoliquidación el 12 de febrero de 2021, dado que el artículo 133 de la LGT, que regula las formas de terminación del procedimiento de verificación de datos, no prevé dicha circunstancia como una de las formas de finalización del procedimiento:

El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.
- c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Pregunta 1.3

El artículo 125.4 del RGAT establece que cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT y que se produzcan en el curso de dicho procedimiento.

A estos efectos, el artículo 31.2 de la LGT establece que transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de 6 meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

A efectos del cálculo de los intereses a que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Por último, el artículo 104 del RGAT regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración, estableciendo en su letra f) que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria la presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la LGT, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

Por lo tanto, dado que la liquidación provisional que pone fin al procedimiento de verificación de datos se emite en fecha 1 de abril de 2021, una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la finalización del plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la declaración del IRPF de 2019 (30 de diciembre de 2020), la Administración tributaria deberá abonar intereses de demora a doña Miriam, sin necesidad de que lo solicite.

Por último, la base de cálculo de los intereses de demora ascenderá a 300 euros (el importe de la devolución reconocida) y la fecha de inicio del devengo de los intereses de demora será el 30 de diciembre de 2020 (es decir, una vez transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la finalización del plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la declaración del IRPF de 2019).

Pregunta 1.4

El artículo 126 del RGAT regula la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, estableciendo en su apartado 3 que cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

En el caso que nos ocupa, la liquidación provisional ha sido practicada eliminando la deducción por inversión en vivienda habitual declarada, mientras que en la solicitud de rectificación de autoliquidación se pretende incluir la deducción por alquiler de vivienda habitual, de conformidad con la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF.

Por tanto, cabe concluir que sí que procederá el inicio de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, puesto que la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoca en la solicitud del obligado tributario.

Pregunta 2.1

El artículo 136.2 c) de la LGT dispone que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración podrá examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

Pregunta 2.2

No, dado que el artículo 136.3 de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación, en ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

Pregunta 3.1

De conformidad con lo establecido en el artículo 48.4 de la LGT, cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete, con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente.

En este caso, para comprobar la veracidad de la modificación del domicilio fiscal, la Administración tributaria debería llevar a cabo un procedimiento para la comprobación del domicilio fiscal, regulado en los artículos 148 a 152 del RGAT.

Pregunta 3.2

El artículo 149.3 del RGAT señala que la comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario,

con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 del RGAT, es decir, la entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT.

En el ámbito de la AEAT, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontrarán los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial.

En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

Se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT.

Pregunta 3.3

El artículo 150.1 del RGAT establece que la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación del domicilio fiscal será motivada, y el plazo para notificar la resolución será de 6 meses.

Parte 8.^a

Pregunta 1.1

El artículo 169.5 de la LGT dispone que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que

el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

Por su parte, el artículo 606 de la LEC establece que son también inembargables:

- 1.º El mobiliario y el menaje de la casa, así como las ropas del ejecutado y de su familia, en lo que no pueda considerarse superfluo. En general, aquellos bienes como alimentos, combustible y otros que, a juicio del tribunal, resulten imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia.
- 2.º Los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la cuantía de la deuda reclamada.
- 3.º Los bienes sacros y los dedicados al culto de las religiones legalmente registradas.
- 4.º Las cantidades expresamente declaradas inembargables por ley.
- 5.º Los bienes y cantidades declarados inembargables por tratados ratificados por España.

Por lo tanto, no resultará embargable el ordenador, la impresora, el mobiliario diverso y los libros jurídicos del despacho del domicilio donde, a veces, teletrabaja doña Ana, ya que se trata de bienes necesarios para el ejercicio de la profesión de doña Ana, y su valor (3.000 €) no guarda proporción con la cuantía de la deuda reclamada (90.000 €).

Pregunta 1.2

El artículo 169 de la LGT regula la práctica del embargo de bienes y derechos, disponiendo que, con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en la cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del periodo ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a 6 meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

Siguiendo el orden establecido según los criterios anteriormente expuestos, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

Por lo tanto, el orden de embargo de los bienes y derechos propiedad de doña Ana es el siguiente:

- 1.º En primer lugar, se embargará el saldo de la cuenta corriente (1.200 €).
- 2.º En segundo lugar, se embargarán las acciones cotizadas de una empresa de telefonía (valoradas en 10.000 €), así como el crédito de un cliente suyo, que le debe 1.500 euros, a pagar dentro de 3 meses.
- 3.º En tercer lugar, se embargará el apartamento sito en la costa de Alicante, valorado en unos 100.000 euros.

- 4.º En cuarto lugar, se embargará el importe a percibir por el arrendamiento del apartamento sito en la costa de Alicante (500 € mensuales).
- 5.º En quinto lugar, el cuadro de Dalí tasado por un perito en 20.000 euros.
- 6.º En sexto lugar, se embargará el automóvil marca Seat, de 2 años de antigüedad, valorado en 30.000 euros.
- 7.º En séptimo y último lugar, se embargarán las joyas, heredadas de la familia, valoradas en 15.000 euros.

Pregunta 1.3

De conformidad con lo establecido en el artículo 170 de la LGT, cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

Por su parte, el artículo 76.3 del RGR establece que, una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares.

En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74 del RGR.

Pregunta 1.4

El artículo 97 del RGR regula la valoración y fijación del tipo para la subasta, señalando en su apartado 6 que el tipo para la subasta será, como mínimo, el siguiente:

- a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración.
- b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:
 - 1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado.
 - 2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien si lo supera.

Por tanto, el tipo será 80.000 (valoración 100.000 menos cargas y gravámenes anteriores pendientes 20.000).

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

Pregunta 2.1

Por lo que se refiere al apartado a), resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 43.1 a) de la LGT, que establece que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Por su parte, el artículo 42.1 a) de la LGT dispone que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

Por lo tanto, en ambos presupuestos de hecho de la responsabilidad del apartado a), el sujeto responsable será doña Ana Gómez.

Por lo que se refiere al apartado b), resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 42.2 de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Por lo tanto, en el presupuesto de hecho de la responsabilidad del apartado b), el sujeto responsable será Mirme.

Pregunta 2.2

De conformidad con lo establecido en el artículo 41.3 de la LGT, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de la LGT, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en la LGT u otra ley se establezcan.

Por lo que se refiere al apartado a), tanto en el caso del artículo 43.1 a) de la LGT como en el del artículo 42.1 a) de la LGT, la responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Por tanto, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario de pago, cuyo importe asciende a 51.000 euros (38.000 € correspon-

dientes al IVA del periodo 1T/2020 y 13.000 € correspondientes a retenciones del periodo 1T/2020), así como a las sanciones que se pudieran imponer, como consecuencia de la falta de presentación en plazo de las autoliquidaciones.

Por lo que se refiere al apartado b), de conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT, la responsabilidad solidaria alcanzará al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Si bien el importe de la deuda tributaria que Papeles, SL tiene con la AEAT asciende a 6.200 euros, la responsabilidad tiene como límite el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que en este caso asciende a 6.000 euros.

Impacto de la covid en la externalización financiera en España: Utilización de modelos alternativos

Jesús Morcillo García

Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED, España)
jmorcillo@cee.uned.es | <https://orcid.org/0000-0002-7691-0823>

Raquel Galindo Dorado

Directora IAP. Universidad Autónoma de Madrid (UAM, España)
raquel.galindo@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-9378-7652>

Gustavo Porporato Daher

IAP Academic Network. Universidad Autónoma de Madrid (UAM, España)
gustavo.porporato@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-4012-2569>

Extracto

Actualmente, las compañías se enfrentan con mercados cada vez más competitivos y con situaciones imprevistas que impactan en los beneficios empresariales. Como respuesta a ello múltiples compañías han iniciado una revisión de la estructura de los costes generales de funcionamiento —especialmente los relacionados con los administrativos y financieros— a los efectos de encontrar posibles modelos que contribuyan tanto a su reducción como al mejoramiento de la calidad del servicio. Es a partir de esta necesidad que surgen los modelos de externalización, principalmente en las áreas de soporte o transaccionales que tienen un menor impacto en la relación con los clientes, a saber: finanzas, recursos humanos, compras y sistemas de información. Recientemente, las compañías se han adaptado a una situación cambiante, consecuencia de la emergencia sanitaria a nivel mundial. La misma ha impactado en los modelos utilizados por las compañías en la externalización. No obstante, considerando la importancia del tema, hemos detectado una ausencia de publicaciones que analicen el impacto en los procesos de externalización financiera. Consideramos el tratamiento de este tema una oportunidad de realizar una aportación científica relevante a la literatura. El presente estudio trata de profundizar en los modelos de externalización generalmente utilizados y cómo la crisis de la covid ha impactado en la gestión de los modelos existentes en las empresas, creando oportunidades para generar modelos alternativos y adaptaciones de los comúnmente utilizados.

Palabras clave: subcontratación de procesos financieros; servicios compartidos; subcontratación de procesos de negocio; centro de excelencia financiero; emergencia sanitaria; covid.

Fecha de entrada: 17-06-2021 / Fecha de aceptación: 02-02-2022

Cómo citar: Morcillo García, J.; Galindo Dorado, R. y Porporato Daher, G. (2022). Impacto de la covid en la externalización financiera en España: Utilización de modelos alternativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 169-190.



Covid impact in the financial outsourcing in Spain: Use of alternative models

Jesús Morcillo García

Raquel Galindo Dorado

Gustavo Porporato Daher

Abstract

Companies are facing increasingly competitive market pressure and unforeseen situations, in which business profits are impacted. As a response to this situation, multiple companies have begun to review the structure of their general operating costs, especially those related with the administrative and financial costs in order to be able to find possible models that contribute to their reduction, once the quality of the service improves. Out of this need, outsourcing models arose, mainly in support or transactional areas that have a lesser impact on the relationship with customers, such as finance, human resources, purchasing and information systems. Recently, companies have had to adapt again to a changing situation, as a consequence of a global health emergency, which had an impact on the models used by companies in outsourcing. Considering the recent global pandemic situation, no publications have been found that analyse the impact on financial outsourcing processes, therefore, there is an opportunity to make a relevant scientific contribution to the literature. This study tries to delve into the outsourcing models generally used, such as Covid has impacted on the management of existing models in companies, creating opportunities for alternative models and adaptations of the same used.

Keywords: financial processes outsourcing; service centers; business process outsourcing; financial centres of excellence; pharmaceutical industry; medical emergency; covid.

Citation: Morcillo García, J.; Galindo Dorado, R. y Porporato Daher, G. (2022). Impacto de la covid en la externalización financiera en España: Utilización de modelos alternativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 169-190.



Sumario

1. Introducción
2. Externalización: modelos de externalización
3. Objetivos y metodología
4. Externalización financiera y análisis del impacto de la covid: estudio de casos
5. Conclusiones

Anexo I. Tabla resumen ficha técnica de las entrevistas

Anexo II. Cuestionario utilizado en las entrevistas

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

Durante las últimas décadas compañías de diversos sectores se encuentran con mercados cada vez más competitivos que han sufrido problemas de rentabilidad y de márgenes operativos. Esto ha obligado a revisar los gastos de los procesos administrativos y a reducir la duplicidad de recursos asignados a los procesos (Teece, 2014; Tomkinson, 2017). Algunos estudios han demostrado que el 80 % de las actividades tradicionales realizadas en una organización no generan ningún valor para el negocio (Schulman *et al.*, 1999; Richter y Brühl, 2017).

La revisión continua de los gastos administrativos se ha visto acelerada en aquellos países con impactos derivados de situaciones de crisis económica, llevando a las organizaciones a evaluar modelos de externalización, concentrando parte de sus actividades en organizaciones especializadas en su gestión (Wang, 2009; Wojcik, 2020). Adicionalmente, desde finales del año 2019, según la Organización Mundial de la Salud, el mundo se encuentra en una situación de pandemia global, considerándose actualmente una situación de emergencia a nivel de salud pública (Palacios Cruz *et al.*, 2021).

Esta situación de pandemia ha provocado que las compañías tengan mayor necesidad de revisar las estructuras de costes, especialmente mediante la reorganización de las unidades de negocio, la búsqueda de eficiencias en los modelos organizativos y en algunas situaciones, completamente reinventado el modelo de negocio (Seetharaman, 2020; Meyer, Prescott y Sheng, 2021).

En este contexto de incertidumbre e incremento de los riesgos empresariales, como sugieren, Bangemann (2017) y Venkatraman (2015), los directores financieros no deben priorizar las actividades transaccionales. Por lo tanto, la implementación de un modelo de externalización debería ayudarles en la gestión eficiente del soporte al negocio. Para que los ejecutivos financieros sean realmente socios del negocio deben jugar un rol de asesor activo con todos los socios funcionales, especialmente en áreas tan relevantes como la continuidad del negocio y la gestión de los riesgos empresariales.

Este artículo realiza una revisión de los impactos de la COVID-19 en los distintos modelos de externalización en los departamentos financieros y de los potenciales modelos alternativos que se pueden utilizar como complemento a los modelos tradicionales.

Esta investigación se estructura de la siguiente manera:

- Primera sección: introducción.
- Segunda sección: descripción los modelos de externalización tradicionales y posibles modelos alternativos.
- Tercera sección: objetivos y metodología utilizada en el estudio.
- Cuarta sección: análisis de la investigación –basado en el estudio de casos– para finalizar con la discusión de resultados y sus conclusiones.

2. Externalización: modelos de externalización

El concepto de externalización no es reciente. Adam Smith (1776) señaló la posibilidad de la acumulación de procedimientos operativos o secuencias de trabajo en la industrialización. Su división de los procesos de trabajo conllevó a una centralización y especialización de la fuerza de trabajo. En 1911, Frederick Winslow Taylor (Taylor, 1914) realizó investigaciones de los aspectos industriales de la separación de la planificación de la ejecución dentro de una compañía, lo que él denominó como el «*management científico*». Ford (2007) utilizó en su propia compañía las teorías de Taylor, creando una fuerza de trabajo entrenada y organizada alrededor de una estandarización de las tareas de los trabajadores de las líneas de producción. Henry Ford fabricó con estos procedimientos automóviles más baratos y de mejor calidad, aunque es cierto que estos procesos de estandarización deben ser adaptados a las necesidades y procesos de cada compañía. Algunos elementos de la teoría de Taylor todavía son utilizados en muchas empresas, siendo la externalización, una forma de estandarización de procesos adaptándolos a las particularidades de las compañías.

En la literatura existen múltiples definiciones de externalización, siendo algunas de las más aceptadas las propuestas por: a) Lacity y Hirschheim (1995), definen la externalización como «... la decisión de una organización de contratar o vender algunos de sus activos y/o actividades a una tercera organización, quién asumirá la gestión y/o prestación de servicios, recibiendo una contraprestación económica durante un periodo determinado por los servicios prestados...». b) Asimismo Schaaf (2004) define la externalización como un término que representa una transferencia legal o permanente de una actividad, que anteriormente se realizaba dentro de la compañía, pero que ahora ha sido externalizada. c) Otras publicaciones más recientes como la de Smogavec y Peljhan (2017) afirman que se habla de externalización cuando una compañía obtiene productos o servicios que son exclusivamente adaptados a los procesos de la compañía. d) Como última definición su-

gerida, y en opinión de los autores, la que mejor refleja el concepto de externalización sería Beaumont y Sohal (2004), que indican que se podría definir la externalización como un trabajo que anteriormente se realizaba dentro de la organización y ha sido transferido a otra empresa.

Las razones que llevan a las compañías a realizar procesos de externalización son diversas, tal y como se sugiere en la literatura:

Tabla 1. Razones para llevar a cabo un proceso de externalización empresarial

Greaver <i>et al.</i> (1999)	Keuper y Lueg (2015)	Stefancic (2004)
Razones organizativas: mejora de la eficiencia dentro de una compañía, mejora de la flexibilidad y de la capacidad de respuesta a los cambios de las condiciones y del producto y de la demanda.	Reducción de costes.	Reducción de costes.
Razones financieras: posibilidad de reducir la necesidad de inversión en los activos de una compañía, así como la posibilidad de transferir recursos a otras organizaciones externas.	Incremento del cumplimiento y de la transparencia.	Incremento de la calidad.
Razones de costes: reducción de los costes internos de la compañía, así como la posibilidad de convertir costes fijos en costes variables.	Liberación de las unidades de negocio de tareas administrativas, de tal forma que se puedan enfocar en las actividades clave de la compañía.	Focalización en las competencias clave del negocio.

Fuente: elaboración propia.

Como se observa en la tabla anterior, uno de los principales motivos apuntados en la literatura para realizar procesos de externalización en las compañías está relacionado con la reducción de costes. Las organizaciones han encontrado otras razones para llevar a cabo la externalización, siendo las principales: a) focalización en el negocio, b) mejora de la calidad y c) motivos financieros.

Como indica Bergeron (2003), existen diferentes modelos de externalización que pueden ser utilizados en las compañías, identificándolos en: a) modelos descentralizados, b) modelos centralizados y c) modelos de externalización de procesos de negocio. Otros autores como Bangemann (2017), Sanders *et al.*, (2007) y Keuper y Lueg (2015) apuntan a que hay dos principales modelos que son utilizados por las compañías: el modelo de externalización de procesos de negocio y el modelo de servicios compartidos.

Una aproximación al modelo de servicios compartidos es la propuesta por Van Denburg y Cagna (2000), que lo definen como «creación de funciones de soporte y de sistemas de información comunes con el objetivo de proveer de un mejor servicio a las unidades de negocio». Por otro lado, Gartner (2004) aporta la siguiente definición del modelo de externalización de procesos de negocio: «delegación de una o más actividades de negocio intensivas en el uso del sistema de información a un proveedor externo, quien se encarga de gestionar los procesos seleccionados, en base a unos criterios de rendimiento mutuamente acordados y que puedan ser medidos». Como señalan Schulz y Brenner (2010) no existe una única definición consensuada del modelo de servicios compartidos. Algunos autores como Schulman *et al.* (1999) afirman que ambos modelos son «el lado opuesto de la misma moneda», siendo la principal diferencia quién está gestionando el proceso. Por un lado, si es gestionando internamente estaríamos en el caso de un modelo de servicios compartidos. Si está gestionando externamente, estaríamos en el caso de un modelo de externalización de procesos de negocio.

Como subgrupo de los modelos de servicios compartidos existe un modelo denominado de servicios compartidos virtualizado. El mismo ha sido identificado principalmente por Bangemann (2001) y Bangemann (2017), quien afirma que sería posible establecer un modelo de servicios compartidos sin la necesidad de ser ubicado físicamente en un país determinado. Sus principales características serían: a) empleados que mantienen sus empleos en cada país, sin necesidad de realizar una consolidación en una ubicación física, b) una única persona es la responsable de todas las personas ubicadas en las distintas oficinas y c) los sistemas y procesos permanecen estandarizados entre los distintos países.

Algunas de las ventajas apuntadas por Bangemann (2017) serían: a) mantenimiento de los empleados en sus posiciones, b) no existe la necesidad de establecer un centro de servicios compartidos físicamente ubicado en una única localización, c) no existe una pérdida del conocimiento en la organización al continuar los empleados en sus posiciones, d) no existen problemas con los idiomas al continuar los empleados y e) no hay costes sustanciales de implementación, reclutamiento y entrenamiento de los empleados.

Este submodelo de servicios compartidos virtualizado puede ser interesante como alternativa en las compañías frente a situaciones excepcionales como la actual de pandemia mundial donde la mayoría de los empleados *–de facto–* están trabajando de forma remota. Por lo tanto, esta sería una opción que si bien escasamente contemplada en la literatura, sería interesante ser evaluada en el contexto actual como alternativa válida a los dos principales modelos propuestos.

Por último, es válido apuntar que existe otro modelo que emerge como submodelo de los servicios compartidos. Ulrich (1995) lo denomina *centros de excelencia*. Este modelo permite a los empleados colaborar entre las distintas funciones y áreas de experiencia. Como sugieren Moore y Birkinshaw (1998), «un centro de excelencia está usualmente organizado alrededor de determinadas áreas de conocimiento y buenas prácticas, siendo el objetivo final identificar y construir conocimientos emergentes que puedan ser utilizados de forma global». Existe un claro consenso en considerarlo un modelo a ser utilizado en procesos

organizativos que generen valor en las compañías (Moore y Birkinshaw, 1998; Frost *et al.*, 2002; Richter y Brühl, 2017) de modo tal que puedan constituirse en casos de éxito a ser implementados en todas las unidades de negocio de la compañía.

Algunos autores como Schulman *et al.* (1999) simplemente consideran que los centros de excelencia son una extensión de los centros de servicios compartidos. La principal diferencia entre ambos modelos es que el centro de excelencia concentra una cierta actividad en un determinado lugar.

Sopesando las razones que llevan a las compañías a realizar procesos de externalización, las limitaciones que muestran los distintos modelos y en línea con las aportaciones de Janssen y Joha (2006) las compañías deberían tener en cuenta los siguientes factores a la hora de implementar un proceso de externalización, a saber:

- Factores financieros: considerando la inversión requerida y las reducciones de costes esperadas.
- Calidad: teniendo en cuenta las distintas opciones de modelos internos versus externos y la gestión de proyectos manteniendo el nivel de calidad actual.
- Flexibilidad: desde la adaptación de las compañías a los cambios necesarios.
- Mejores prácticas: como herramienta de comparación de implementaciones y acceso a *benchmarking* de las mejores compañías en la externalización.
- Organización y cultura: asegurándose de que la compañía esté preparada para el cambio, con especial interés desde el punto de vista del empleado.
- Procesos y herramientas informáticas: definiendo la tecnología a implementar como herramienta que facilita la transformación del modelo operativo de las funciones de soporte.

3. Objetivos y metodología

El principal objetivo de este artículo es discutir y analizar en qué medida los procesos de externalización financiera internos se han tenido que adaptar como consecuencia de la situación de pandemia que los mercados sufren desde principios del año 2020. Y, a su vez, evaluar cómo potenciales modelos alternativos de externalización pueden ayudar a las compañías a gestionar situaciones no consideradas anteriormente.

Con objeto de llevar a cabo este estudio, se ha realizado una revisión detallada de la literatura disponible de los distintos modelos de externalización previos a la situación de pandemia, con la adición de búsquedas en internet de los principales centros de servicios financieros compartidos radicados en España y entrevistas a responsables financieros de los centros de servicios compartidos que operan localmente.

Las compañías han sido seleccionadas por la relevancia del centro de servicios compartidos en España, por el acceso a las empresas, por la confidencialidad de la información proporcionada, por el conocimiento de los directivos de la externalización financiera y por el volumen de negocio de las compañías seleccionadas –en todos los casos superiores a 10.000 millones de euros–.

Concita nuestra atención el hecho de que ante la situación de pandemia global no se hayan encontrado publicaciones que analicen el impacto en los procesos de externalización financiera. Esta circunstancia abre camino a la posibilidad de una aportación científica relevante a nuestro campo disciplinar a partir del estudio de casos de compañías con operaciones de externalización financiera en España.

El estudio de casos es de especial interés para las ciencias sociales, especialmente en la dirección de negocios (Eisenhardt, 1989; Yin, 1989; Yin, 1994; Yin, 1999; Rialp, 1998; Sánchez y Sarabia, 1999). Una de las principales aportaciones en el estudio de casos es proporcionada por Yin (1989) que define esta metodología como «la investigación empírica que investiga un fenómeno contemporáneo en su contexto real, donde los límites entre el fenómeno y el contexto no se muestran de forma precisa, y en el que múltiples fuentes de evidencia son usadas». Otra definición es la de Larrinaga y Rodríguez (2010) quienes indican que «el estudio de casos permite analizar el fenómeno objeto de estudio en su contexto real, utilizando múltiples fuentes de evidencia, cuantitativas y/o cualitativas simultáneamente». Por último, Eisenhardt (1989) afirma que el análisis de los casos de estudio se realiza para comprender el proceso por el cual tienen lugar ciertos fenómenos, siendo conveniente cuando se quieren validar ciertas teorías.

Con relación al número de casos a ser incluidos en el estudio, Rialp (1998) propone que el número de casos puede comprender mayor o menor cantidad de casos según el grado de certidumbre que se quiera alcanzar en las conclusiones del estudio. Yin (1994) agrega que no es necesario un número amplio de casos, ya que no estamos utilizando una metodología cuantitativa. Desde otra posición, Arias (2003) afirma que la calidad de los resultados será mayor en función del incremento del número de casos incluidos. Volviendo sobre la línea expuesta anteriormente, Eisenhardt (1989) sugiere que el número de casos incluidos en el estudio debería ser limitado, y en cualquier caso afirma que los casos deberían ser seleccionados con una razón, tratando de evitar selecciones completamente aleatorias. Asimismo, Eisenhardt (1989) apunta que, para obtener resultados suficientemente sólidos, el número de casos debería estar en el rango de cuatro a diez casos en cada estudio.

Para este estudio se han tenido en cuenta las recomendaciones que esta metodología exige: a) se han incluido cinco compañías en el estudio. Se implementa la recomendación de Eisenhardt (1989) en relación con la muestra a ser analizada. b) La investigación es viva, al ser realizada en colaboración con las compañías incluidas en el estudio. c) Los investigadores son parte del estudio debido a su actividad profesional. d) Los autores poseen conocimiento previo del entorno empresarial objeto de estudio.

En cuanto a la técnica de recolección de datos, se realizaron entrevistas focalizadas no estructuradas o informales (Sierra Bravo, 1995; Ander-Egg, 1996) a directivos financieros. Se trata de entrevistas en las que el entrevistador desea conocer la opinión del entrevistado en algunos temas específicos. Queda a juicio del entrevistador cómo va a conducir la entrevista, para poder abordar las preguntas clave, con base en las respuestas que obtiene del entrevistado (Sierra Bravo, 1995; Ander-Egg, 1996; Bordas Martínez *et al.*, 2015). El entrevistador disfruta de una cierta flexibilidad en cómo puede gestionar las preguntas, en función del desarrollo de la entrevista (Noor, 2008). Las entrevistas fueron acordadas previamente; en general tuvieron que ser agendadas con semanas de antelación, mientras que la duración de las entrevistas en general fue cercana a las dos horas, compartiendo con los entrevistados un cuestionario o guion preliminar con preguntas a abordar durante la entrevista.

El perfil de empresa seleccionada ha sido el de multinacionales con sedes en distintos países, que sean líderes dentro de los sectores en los que operan, y que sus actividades transaccionales sean representativas y reflejen las operaciones financieras y administrativas que una empresa similar pudiera realizar.

Las compañías incluidas en el análisis se han clasificado según los siguientes parámetros:

Tabla 2. Compañías incluidas en el estudio de casos y entrevistas con responsables financieros

Descripción de la compañía/Sector	Origen de la compañía	Ventas mundiales ejercicio 2020 (millones de euros)
Compañía del sector de la automoción	Suecia	26.000
Compañía del sector del <i>software</i>	EE. UU.	143.000
Compañía del sector del material industrial	Suecia	10.000
Compañía del sector de la salud	EE. UU.	80.000
Compañía del sector del transporte y la energía	Dinamarca	40.000

Fuente: elaboración propia.

4. Externalización financiera y análisis del impacto de la covid: estudio de casos

Mediante la realización de entrevistas con los responsables financieros de los centros de servicios compartidos incluidos en el estudio, los autores han podido recoger información que permite delimitar el impacto de la covid en la gestión de los procesos de externalización

y someter a discusión la posibilidad de utilización de modelos alternativos de externalización. Las entrevistas se enfocaron en: a) Situación de la externalización e implementación de modelos de externalización y b) impacto de la covid en los procesos de externalización.

Respecto al primer punto sobre la situación de la externalización e implementación de modelos de externalización se preguntó acerca de:

- Modelos de externalización externos versus internos.
- Procesos que se han externalizado en el departamento financiero y modelo utilizado.
- Países en los que se han localizado los centros de externalización (internos o externos).

Con los datos obtenidos en las entrevistas y su posterior análisis cualitativo, hemos realizado el siguiente cuadro resumen que nos permite entender las principales magnitudes de las compañías, así como las características de los procesos y modelos utilizados en la externalización financiera, en el que se recogen:

- Descripción del sector de la compañía objeto de estudio.
- Modelo de externalización utilizados precovid.
- Procesos financieros externalizados.
- Países en los que se ha realizado la externalización.

Tabla 3. Modelos de externalización utilizados en las empresas incluidas en el estudio

Descripción de la compañía/Sector	Modelos de externalización utilizados precovid	Procesos externalizados	Países en los que se ha localizado la externalización
Compañía del sector de la automoción	Servicios compartidos	Procesos contables/ transaccionales Ficheros maestros contables Parcialmente procesos de planificación	Alemania, España, China y Filipinas
Compañía del sector del <i>software</i>	Externalización de procesos de negocio	Procesos contables/ transaccionales	India, España, República Checa y Argentina



Descripción de la compañía/Sector	Modelos de externalización utilizados precovid	Procesos externalizados	Países en los que se ha localizado la externalización
Compañía del sector del material industrial	Servicios compartidos Externalización de procesos de negocio	Procesos contables/ transaccionales	China, India, España, República Checa, EE. UU. y Bélgica
Compañía del sector de la salud	Servicios compartidos	Procesos contables/ transaccionales	India, República Checa, España y Filipinas
Compañía del sector del transporte y la energía	Servicios compartidos Externalización de procesos de negocio (uso residual)	Procesos contables/ transaccionales Operativa de impuestos	China, India, Filipinas, España, Marruecos y Bélgica

Fuente: elaboración propia según los casos de estudio.

Con base en los datos obtenidos en los casos de estudio, se corrobora que en la situación precovid coexisten distintos modelos utilizados por las compañías, principalmente los de servicios compartidos y de externalización de procesos de negocio. Estos datos se corresponden con lo apuntado por la literatura, donde básicamente se exponen tres modelos de externalización: a) Servicios compartidos, b) externalización de procesos de negocio y c) el modelo de centro de excelencia (Bergeron, 2003; Khan y Fitzgerald, 2004; Sanders *et al.*, 2007; Keuper y Lueg, 2015; Bangemann, 2017). En lo referente a los procesos externalizados se han considerado como externalizables a procesos meramente transaccionales asociados a procedimientos y tareas dentro del área de la contabilidad. Se corroboran los datos obtenidos con la literatura de autores como Keuper y Lueg (2015).

En relación con la localización de los centros de externalización, existe una clara tendencia de migrar tareas hacia países como India, China y Filipinas, optando por ubicaciones dentro de la Unión Europea (República Checa, Bélgica e incluso España) para determinados procesos que demandan mayor nivel de especialización.

Respecto al segundo punto sobre el impacto de la covid en la externalización, se han abordado preguntas relacionadas con:

- Impactos de la situación de la pandemia.
- Continuidad de los servicios.
- Impactos en los servicios en las diferentes localizaciones.

- Aspectos clave de la estabilización de los servicios.
- Impactos en los modelos de externalización poscovid.

Según el análisis de la información obtenida en las entrevistas, se presenta el siguiente resumen de los casos estudiados (las preguntas realizadas se pueden revisar en el anexo II):

Tabla 4. Impacto de la covid en la externalización

Descripción de la compañía/Sector	Principales impactos de la covid	Continuidad de los servicios/Aspectos clave de la estabilización	Impactos en los servicios en las diferentes localizaciones físicas	Impactos en los modelos de externalización poscovid
Compañía del sector de la automoción	<p>Aceleración de procesos de externalización</p> <p>Cansancio físico y psicológico de los equipos</p>	<p>Adaptación rápida</p> <p>Preparados para la situación</p> <p>Activación del plan de contingencia</p>	No diferencia de impactos por localizaciones físicas	<p>Apuesta por <i>modelo híbrido</i>.</p> <p>No necesidad de volver a modelos completamente presenciales</p>
Compañía del sector del <i>software</i>	<p>Aceleración de procesos de externalización</p>	<p>Continuidad asegurada</p> <p>Activación del plan de contingencia</p> <p>Capacidad de trabajar en remoto</p>	No diferencia de impactos por localizaciones físicas	<p>Apuesta por <i>modelo híbrido</i></p>
Compañía del sector del material industrial	<p>Reducción del número de transacciones</p> <p>Impacto en el número de empleados de la empresa</p>	<p>Continuidad asegurada.</p> <p>Estabilización un mes</p> <p>Activación del plan de contingencia</p>	No diferencia de impactos por localizaciones físicas	<p>Apuesta por <i>modelo híbrido</i></p>
Compañía del sector de la salud	<p>Reducción del número de transacciones</p> <p>Aceleración de procesos de externalización</p>	<p>Continuidad asegurada</p> <p>Activación del plan de contingencia</p>	No diferencia de impactos por localizaciones físicas	<p>Apuesta por <i>modelo híbrido</i>.</p> <p>En cierta forma, la compañía ya estaba utilizando un modelo virtual para algunas actividades</p>



Descripción de la compañía/Sector	Principales impactos de la covid	Continuidad de los servicios/Aspectos clave de la estabilización	Impactos en los servicios en las diferentes localizaciones físicas	Impactos en los modelos de externalización poscovid
▶ Compañía del sector del transporte y la energía	Aceleración de los planes de contingencia y de los sistemas de gestión financiera	Impacto en procesos no críticos (retrasos) Estabilización un mes	No diferencia de impactos por localizaciones físicas	Apuesta por <i>modelo híbrido</i>

Fuente: elaboración propia según los casos de estudio.

De las respuestas obtenidas de la primera pregunta sobre el impacto general de la covid se evidencia que en la mayoría de las compañías la situación de pandemia ha desencadenado una aceleración de la externalización de procesos financieros y en los planes de contingencia, con vistas a una mayor adaptación a situaciones similares en el futuro. Una de las empresas encuestadas indicó que había experimentado una disminución en el número de transacciones realizadas debido a la reducción general de las operaciones generales de la compañía.

Respecto a la segunda pregunta, relacionada con la continuidad de los servicios prestados y los aspectos principales para conseguir la estabilización de los procesos, todas las compañías han podido asegurar las operaciones de sus procesos externalizados, con ligeros retrasos en el caso de una de las empresas estudiadas. Sobre el tiempo necesario para estabilizar los procesos, en general, ha sido inmediato o en plazo aproximado a un mes. En todos los casos, y a los efectos de evitar disrupciones en las operaciones, ha sido clave la existencia y activación de planes de contingencia diseñados por la Dirección Financiera de las compañías.

Sobre la pregunta de los impactos en los servicios prestados en función de la localización, todos los entrevistados confirman que no han percibido diferencias en los niveles de calidad de los servicios prestados en las diferentes localizaciones.

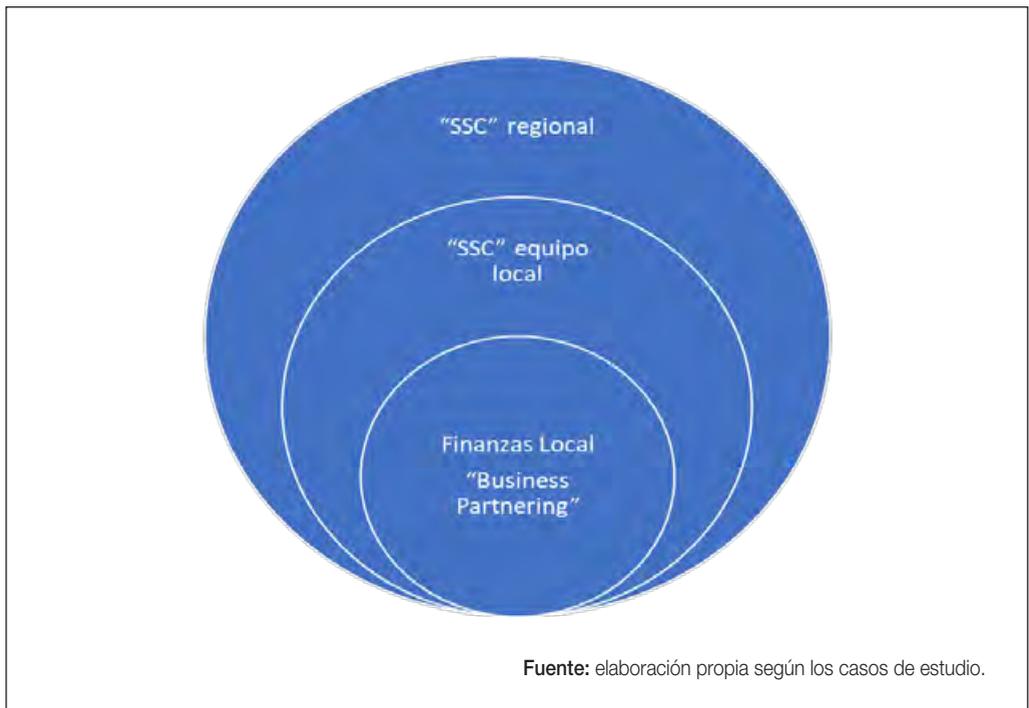
Por último, respecto a la pregunta más relevante en conexión con los potenciales futuros modelos de externalización, existe unanimidad en todos los entrevistados en afirmar que el modelo de servicios compartidos o de externalización de procesos de negocio, donde todos los procesos se ubican en un mismo lugar físico, evolucionará hacia un modelo que podemos denominar «híbrido» con utilización de los centros físicos, pero a un mismo tiempo orientándose hacia la implementación de modelos virtuales de trabajo o colaboración.

Los autores proponen como principal aportación una articulación de este nuevo modelo híbrido, definiéndolo como lo mejor de ambos modelos, cuyos aspectos principales son:

- Calidad del servicio: la proximidad de algunos trabajadores del centro de servicios compartidos a las operaciones realizadas en los países tendría una influencia positiva en la mejora de la calidad de los procesos. Este impacto de la externalización se encuentra ampliamente recogido en la literatura (Bergeron, 2003; Ulbrich, 2006; Webster, 2007).
- Empleados y profesionales relacionados: existe una pérdida de implicación por parte de los empleados en los modelos de externalización (Ulbrich, 2006; Webster, 2007). Aparece en las organizaciones miedo a perder el puesto de trabajo, como apuntan Legare y Bechtel (2001). Por lo tanto, el modelo híbrido podría ayudar a suplir ese miedo a la deslocalización, debido al componente virtual incluido en el modelo sugerido.

Conceptualmente el modelo propuesto podría establecerse como se indica en el siguiente gráfico:

Gráfico 1. Nuevo modelo de externalización propuesto



Los autores proponemos la existencia de tres niveles de soporte de los procesos financieros:

- Servicios compartidos regional, donde se ubicarían aquellos empleados trabajando en el centro de servicios compartidos físico, realizando actividades puramente transaccionales.
- Servicios compartidos locales, trabajando de forma virtual con sus compañeros del centro regional y de forma virtual o física con sus compañeros de finanzas locales, enfocados en el soporte al negocio.
- Soporte al negocio local, focalizados en actividades estratégicas, alineado con lo apuntado por Bangemann (2017) y Venkatraman (2015).

5. Conclusiones

Con base en las entrevistas realizadas con las compañías incluidas en los casos de estudio, se puede confirmar que en general las compañías están utilizando principalmente tres modelos de externalización:

- Servicios compartidos.
- Externalización de procesos de negocio.
- Centros de excelencia.

En el escenario precovid, no se pueden extraer conclusiones según el volumen de negocio, tipología de compañía o sector, o sobre las razones por las que en algunas compañías se utiliza un modelo u otro y porque en otras situaciones se utilizan ambos modelos simultáneamente. Si bien se aprecia una tendencia al uso inicial de servicios compartidos para luego realizar una transición hacia la externalización de procesos de negocio, una vez que los centros de servicios compartidos han llegado a un nivel de madurez, algunos autores, como Bangemann (2017), afirman que usualmente las compañías suelen empezar proyectos de externalización en el ámbito de los servicios compartidos para luego evolucionar hacia modelos de externalización de procesos de negocio, donde se incluye un socio externo que realiza los procesos o parte de ellos (Infosys, 2011).

En general, como hemos visto, los procesos sujetos a externalización son similares en todas las compañías. Básicamente son todos los procesos relacionados con actividades transaccionales, que según Bangemann (2017) son operativos y considerados no críticos para el negocio. Solo uno de los entrevistados, el caso de la compañía de automoción, nos ha indicado que han empezado a explorar la posibilidad de realizar actividades relacionadas con la planificación financiera dentro del alcance del centro de servicios compartidos. Tal aspecto no estaría en línea con lo apuntado por Bangemann (2017), al considerar la planificación como actividad estratégica y relevante para el negocio.

Sobre los modelos de externalización apuntados en las entrevistas –y en lo referente a las ubicaciones– se reafirman las ubicaciones sugeridas en la literatura como ubicaciones preferentes a nivel mundial, destacando el sudeste asiático y el este de Europa (Keuper y Lueg, 2015). Durante las entrevistas no se abordaron las razones por las que han decidido establecer los centros en determinadas ubicaciones. En cualquier caso, como apuntan Schulman *et al.* (1999), las razones son múltiples, considerándose las de calidad y cualificación de los empleados, los costes laborales, la flexibilidad de los empleados a nuevas ideas, las subvenciones gubernamentales, impositivas, las de comunicación o de idiomas.

Enfocándonos en la segunda parte de las entrevistas, orientada al impacto de la covid en la gestión de la externalización financiera, y en línea con lo que concierne a los objetivos establecidos en el estudio podemos concluir que el impacto de la covid ha sido limitado en cuanto la continuidad de los servicios. Respecto a la pregunta sobre el impacto en la continuidad de los servicios en función de la ubicación, todas las compañías de la muestra han confirmado que no han existido diferencias en el impacto en función a esta variable.

Por último, considerando que el objetivo principal de este estudio era evaluar la posibilidad de determinar modelos alternativos de externalización, con base en el análisis de los casos de estudio, se puede concluir:

- Los modelos vigentes, básicamente servicios compartidos, externalización de procesos de negocio y centros de excelencia siguen siendo válidos. Durante la pandemia han sido capaces de responder a las necesidades de las compañías, con mínima interrupción en las operaciones.
- El modelo virtual, sobre el que existen pocas referencias, no ha sido considerado hasta ahora como un modelo viable, optando las compañías por los mencionados anteriormente.
- Con base en las conversaciones mantenidas con los ejecutivos se sugiere un nuevo modelo de externalización, modelo híbrido, que surgiría de la combinación de procesos virtuales y de procesos realizados físicamente en los centros de excelencia. Actualmente no se ha encontrado en la literatura disponible ninguna referencia a un modelo similar al apuntado durante las entrevistas.

Por lo tanto, podemos concluir que la situación de la covid ha forzado en cierta forma a las compañías a buscar nuevos modelos de externalización financiera que ayuden tanto a los directores financieros como a la compañía en general a conseguir las eficiencias necesarias y el soporte a las operaciones esperado. El modelo híbrido propuesto por los autores podría ser la evolución necesaria de los modelos actuales en el contexto vigente.

Los autores consideran que la implementación de este nuevo modelo podría ser objeto de investigaciones posteriores.

Anexo I

Tabla resumen ficha técnica de las entrevistas

Número de entrevista	Sector de la compañía	Fecha	Modalidad de la entrevista	Grabación	Anonimato
1	Compañía del sector de la automoción	Primer semestre 2020	Virtual + seguimiento por email	No	Sí
2	Compañía del sector del software	Primer semestre 2020	Virtual + seguimiento por email	No	Sí
3	Compañía del sector del material industrial	Primer semestre 2020	Virtual + seguimiento por email	No	Sí
4	Compañía del sector de la salud	Segundo semestre 2020	Virtual + seguimiento por email	No	Sí
5	Compañía del sector del transporte y la energía	Primer semestre 2020	Virtual + seguimiento por email	No	Sí

Fuente: elaboración propia.

Anexo II

Cuestionario utilizado en las entrevistas

Situación de la externalización e implementación de modelos de externalización

¿Qué modelos de externalización han realizado en su compañía?

- Servicios compartidos (*insource*).
- Externalizado mediante BPO (Business process outsourcing) (*outsource*).
- Otros _____.

En concreto en el departamento financiero, ¿qué procesos se han externalizado y qué modelo se ha seguido? _____.

¿En qué país/es está/n localizados los centros de servicios compartidos (*insource/outsource*)? _____.



Impacto de la covid

¿Cuáles han sido los principales impactos de la situación de pandemia en su SSC/BPO?

- Positivos _____.
- Negativos _____.

¿Considera que su el SSC/BPO de su compañía continuó prestando los servicios financieros de la misma forma que antes de la pandemia? Sí/No.

¿Tuvo el SSC/BPO algún retraso o contratiempo el algún proceso específico? Por ejemplo, el cierre contable, conciliaciones, etc. _____

¿Cuánto tiempo fue necesario para estabilizar las operaciones durante el confinamiento?
_____.

En caso de SSC y BPO ubicados en múltiples países, ¿observó alguna diferencia en la capacidad de estabilización de actividades? Sí/No.

¿Cuáles considera que fueron los aspectos clave que permitieron a su SSC/BPO tener capacidad de reacción?

- Infraestructuras y telecomunicaciones (disponibilidad de *laptops*, cobertura de telefonía).
- Existencia de un plan de contingencia previo a la covid.
- Nivel de las conexiones del personal (por ej. WIFI, conexiones USB de prepago).
- Reacción de los equipos de IT.
- Otros _____.

Teniendo en cuenta la situación de confinamiento y falta de contacto físico con los compañeros, ¿cuál podría ser el futuro de los centros de servicios compartidos?

- 100 % modelo virtual de trabajo.
- Modelo híbrido (virtual + presencial).
- 100 % del tiempo en las oficinas.

¿Prevé algún otro cambio organizativo en la situación poscovid? _____
_____.

En general, ¿qué ha aprendido la compañía durante estos meses? _____
_____.

Referencias bibliográficas

- Ander-Egg, E. (1996). *Técnicas de investigación social*. (p. 500). El Ateneo.
- Arias, M. (2003). Metodologías de investigación emergentes en economía de la empresa. *Papers Proceedings 2003*, 19-28.
- Bangemann, T. O. (2001). Will the future of shared services be virtual. *Shared Services News*, 3(6).
- Bangemann, T. O. (2017). *Shared services in finance and accounting*. Routledge.
- Beaumont, N. y Sohal, A. (2004). Outsourcing in Australia. *International Journal of Operations & Production Management*, 24(7), 688-700.
- Bergeron, B. (2003). *Essentials of Shared Services*. John Wiley&Sons. Inc., 93-95.
- Bordas Martínez, J.; Bordas Martínez M. J. y Crespo Garcés, M. J. (2015). *Técnicas de investigación social aplicadas al análisis de los problemas sociales*. Editorial UNED.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Ford, H. (2007). *My life and work*. Cosimo, Inc.
- Frost, T. S.; Birkinshaw, J. M. y Ensign, P. C. (2002). Centers of excellence in multinational corporations. *Strategic Management Journal*, 23(11), 997-1018.
- Gartner. (2004). Vendors seek clear role in SMB market. Gartner Dataquest Report ITSM-NA-MT-0108, January (Gartner Group).
- Greaver, M. F. y Greaver II, M. F. (1999). *Strategic outsourcing: a structured approach to outsourcing decisions and initiatives*. Amacom Books.
- Infosys. (2011). *Infosys partners with philips in the journey to transform their shared services centers*. <https://www.infosysbpm.com/offerings/industries/manufacturing/case-studies/Documents/shared-service-centers.pdf>
- Janssen, M. y Joha, A. (2006). Motives for establishing shared service centers in public administrations: SSIS. *International Journal of Information Management*, 26(2), 102-115. doi://dx.doi.org.ezproxy.uned.es/10.1016/j.ijinfomgt.2005.11.006.
- Keuper, F. y Lueg, K. E. (2015). *Finance bundling and finance transformation*. Springer Gabler.
- Khan, N. y Fitzgerald, G. (2004). Dimensions of offshore outsourcing business models. *Journal of Information Technology Case and Application Research*, 6(3), 35-50.
- Lacity, M. C. y Hirschheim, R. A. (1995). *Beyond the information systems outsourcing bandwagon: the insourcing response*. J. Wiley & Sons.
- Larrinaga, O. V. y Rodríguez, J. L. (2010). El estudio de casos como metodología de investigación científica en dirección y economía de la empresa. Una aplicación a la internacionalización/Case study as a methodology of scientific research in business economics and management. an application of the internationalisation. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 16(3), 31-52, 192, 194.
- Legare, T. L. y Bechtel, R. L. (2001). The role of change management in establishing a shared services business model at air products and chemicals. *Journal of Organizational Excellence*, 20(2), 33-48.
- Meyer, B. H.; Prescott, B. y Sheng, X. S. (2021). The impact of the COVID-19 pandemic on business expectations. *International Journal of Forecasting*. doi:https://

- doi-org.ezproxy.uned.es/10.1016/j.ijforecast.2021.02.009.
- Moore, K. y Birkinshaw, J. (1998). Managing knowledge in global service firms: Centers of excellence. *The Academy of Management Executive*, 12(4), 81-92. [doi://dx.doi.org.ezproxy.uned.es/10.5465/ame.1998.1333973](https://dx.doi.org.ezproxy.uned.es/10.5465/ame.1998.1333973).
- Noor, K. B. M. (2008). Case study: A strategic research methodology. *American journal of applied sciences*, 5(11), 1.602-1.604.
- Palacios Cruz, M.; Santos, E.; Velázquez Cervantes, M. A. y León Juárez, M. (2021). COVID-19, a worldwide public health emergency. *Revista Clínica Española* (English Edition), 221(1), 55-61. [doi:https://doi-org.ezproxy.uned.es/10.1016/j.rceng.2020.03.001](https://doi-org.ezproxy.uned.es/10.1016/j.rceng.2020.03.001).
- Rialp, A. (1998). El método del caso como técnica de investigación y su aplicación al estudio de la función directiva. *IV Taller De Metodología ACEDE*, 23-25.
- Richter, P. C. y Brühl, R. (2017). Shared service center research: A review of the past, present, and future. *European Management Journal*, 35(1), 26-38.
- Sánchez, F. J. S. y Sarabia, F. (1999). *Metodología para la investigación en marketing y dirección de empresas*. Ediciones Pirámide.
- Sanders, N. R.; Locke, A.; Moore, C. B. y Autry, C. W. (2007). A multidimensional framework for understanding outsourcing arrangements. *Journal of Supply Chain Management*, 43(4), 3-15.
- Seetharaman, P. (2020). Business models shifts: Impact of Covid-19. *International Journal of Information Management*, 54, 102173. [doi:https://doiorg.ezproxy.uned.es/10.1016/j.ijinfomgt.2020.102173](https://doiorg.ezproxy.uned.es/10.1016/j.ijinfomgt.2020.102173).
- Schaaf, J. (2004). Offshoring: Globalisation wave reaches services sector. *Deutsche Bank Research Economics*, 45, 2-15.
- Schulman, D. S.; Harmer, M. J.; Dunleavy, J. R. y Lusk, J. S. (1999). *Shared services: Adding value to the business units*. Wiley.
- Schulz, V. y Brenner, W. (2010). Characteristics of shared service centers. *Transforming Government: People, Process and Policy*, 4(3), 210-219. <https://doi.org/10.1108/17506161011065190>.
- Sierra Bravo, R. (1995). *Técnicas de investigación social*. (10.ª ed.). Paraninfo.
- Smith, A. (1776). *La riqueza de las naciones*. Alianza Editorial [edición de 1994].
- Smogavec, T. y Peljhan, D. (2017). Determinants of outsourcing satisfaction: the case of slovenian SMEs. *Economic and Business Review for Central and South - Eastern Europe*, 19(2), 203-245, 270. [doi://dx.doi.org.ezproxy.uned.es/10.15458/85451.48](https://dx.doi.org.ezproxy.uned.es/10.15458/85451.48).
- Stefancic, A. (2004). The business case for outsourcing. *Employee Benefit Plan Review*, 58(8), 11-13.
- Taylor, F. W. (1914). Scientific Management: Reply from Mr. FW Taylor. *The Sociological Review*, 7(3), 266-269.
- 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.
- Tomkinson, R. (2017). *Shared services in local government: improving service delivery*. Routledge.
- Ulbrich, F. (2006). Improving shared service implementation: Adopting lessons from the BPR movement. *Business Process Management Journal*, 12(2), 191-205.
- Ulrich, D. (1995). Shared services: From vogue to value. *HR.Human Resource Planning*, 18(3), 12.
- Van Denburg, E. y Cagna, D. (2000). Doing more with less. *Electric Perspectives*, 25(1).



- Venkatraman, S. (2015). Business partnering: When does it work? *Strategic Finance*, 96(8), 47-53.
- Yin, R. K. (1989). *Case research: Design and methods*. Sage Publications.
- Yin, R. K. (1994). Discovering the future of the case study. method in evaluation research. *Evaluation Practice*, 15(3), 283-290.
- Yin, R. K. (1999). Enhancing the quality of case studies in health services research. *Health Services Research*, 34(5), 1.209-1.224.
- Wang, N. (2009). Finance Keeps Cranking Away. *CFO*, 73-74
- Webster, D. W. (2007). Financial management and shared services. *The Journal of Government Financial Management*, 56(2), 39-42.
- Wojcik, P. (2020). Paradoxical nature of dynamic capabilities research: a content analysis of Literature. *Baltic Journal of Management*, 15(5), 727-755.

Adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 127, de septiembre de 2021

Javier López Jerez

Profesor del CEF.-

Extracto

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria, antes y después de la reforma introducida en el Plan General de Contabilidad por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria, antes y después de la reforma introducida en el Plan General de Contabilidad por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

Respuesta

La presente contestación aborda las cuestiones planteadas acerca de los criterios a seguir para contabilizar un crédito adquirido con deterioro crediticio antes y después de la reforma aprobada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, con el objetivo de aclarar el registro inicial y posterior de estas operaciones. A tal efecto, se diferenciará entre los créditos adquiridos antes y después del 1 de enero de 2021, fecha de entrada en vigor de la reforma.

A) Ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2021

La interpretación de este Instituto sobre el reconocimiento de los ingresos por intereses de un crédito adquirido con deterioro crediticio (que gozaba de garantía real) se publicó en la consulta 5 del BOICAC número 80, de diciembre de 2009 (NFC035925).

Las principales conclusiones incluidas en la respuesta son las siguientes, bajo la premisa de que, en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Instrumentos financieros», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, estos créditos, con carácter general, debían incluirse en la categoría de «Préstamos y partidas a cobrar»:

1. El tipo de interés efectivo de la operación debería calcularse a partir de los flujos de efectivo estimados (considerando las pérdidas por deterioro incurridas) y no de los flujos de efectivo contractuales. Adicionalmente, si no se conociese con exactitud algún otro parámetro para su cálculo como, por ejemplo, la fecha en que previsiblemente se cobre el crédito, también deberá realizarse la correspondiente estimación.
2. Con posterioridad al reconocimiento inicial habrá que tener en cuenta lo establecido en el punto 2.1.3 de la NRV 9.^a para efectuar las correcciones valorativas que procedan, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor del crédito se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo futuros estimados, que puedan venir motivados por la insolvencia definitiva del deudor o por la pérdida de valor del inmueble sobre el que se ha constituido la garantía. A estos efectos, considerando que el crédito objeto de consulta goza de la citada garantía real, cuya ejecución ha iniciado la entidad financiera transmitente dentro de un procedimiento judicial por impago, en la estimación de los flujos de efectivo futuros se deberán tener en cuenta los que podrían resultar por la ejecución de la misma.
3. Si, como consecuencia de la obtención de información adicional o del conocimiento de nuevos hechos, se produce un cambio de estimación que ponga de manifiesto la obtención de flujos de efectivo superiores a los inicialmente previstos, deberá aplicarse lo señalado en la NRV 22.^a, «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables», en cuya virtud la empresa deberá calcular un nuevo tipo de interés efectivo, sin que proceda practicar ajuste alguno en el valor en libros del activo en el momento en que se produce el cambio de estimación.
4. En todo caso, para realizar las estimaciones será de aplicación el principio de prudencia incluido en el apartado 3, «Principios contables», del Marco Conceptual del PGC, en el que se establece: «Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre».

Sin perjuicio de lo anterior, cabe resaltar que en la operación descrita concurren unas circunstancias particulares, como son el hecho de que el deudor haya dejado de atender el pago de las cuotas de la hipoteca y que la entidad de crédito haya iniciado el correspondiente procedimiento judicial por impago, circunstancias que podrían poner de manifiesto que las estimaciones a que se refiere la presente consulta no se puedan realizar con el suficiente grado de fiabilidad, lo que exigiría otorgar al crédito un tratamiento contable similar al recogido en el PGC para las cuentas en participación.

A la vista de estos antecedentes, cabría concluir que:

- a) La redacción de los dos primeros puntos que se han reproducido ha podido llevar a considerar que, atendiendo a la singularidad de estas operaciones, el flujo de efectivo derivado de la realización de la garantía o de la posterior venta del crédito se podía tener en cuenta a los efectos de estimar el tipo de interés efectivo de la operación.
- b) La interpretación publicada en el BOICAC número 80 no limita el reconocimiento de intereses en los créditos con deterioro crediticio. No obstante, es preciso tener en cuenta que la aplicación del criterio del coste amortizado requiere, como paso previo, que se pueda realizar una estimación fiable del importe de los flujos de efectivo del crédito y del momento temporal en que se recibirán.

Esto es, el cálculo del tipo de interés efectivo no solo depende de que se pueda realizar una estimación fiable del importe a recuperar por la ejecución de la garantía, neto de los gastos de realización, sino también del momento temporal en que se recibirán, porque cuanto mayor sea ese periodo menor será la tasa de interés.

Por eso, en la respuesta se apunta que, ante la falta de fiabilidad en las estimaciones a realizar, la contabilización del crédito debería haber seguido el criterio previsto para las cuentas en participación.

- c) Adicionalmente, este Instituto considera que cuando el propósito principal de la adquisición del crédito fuese la incorporación del activo sobre el que se ha constituido la garantía al patrimonio de la empresa, para su posterior uso o transformación, no se debería reconocer ingreso alguno y el activo financiero se mantendrá valorado por su precio de adquisición menos, en su caso, las correcciones valorativas necesarias.

En cuanto al tratamiento contable de la liquidación del crédito en el momento en el que se adjudica el inmueble, habrá que tener en cuenta que la operación realizada no es asimilable directamente a una permuta de inmovilizado regulada en la NRV 2.^a, «Inmovilizado material», del PGC, ya que uno de los elementos sustantivos de esta figura es la entrega de un elemento no monetario y en la operación descrita en la consulta se recibe un bien inmueble a cambio de la entrega de un elemento monetario.

Por lo tanto, cabe traer aquí a colación el criterio recogido en el apartado 2.3 de la norma decimotercera, «Normas particulares», de la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, en los siguientes términos:

2.3. Los bienes recibidos por el cobro de créditos se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o por el valor razonable del bien recibido si este fuese menor.

De todo lo anterior se dará cumplida información en la memoria de las cuentas anuales con objeto de que las mismas presenten la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

B) Ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021

La nueva redacción de la NRV 9.^a del PGC para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021 introduce dos elementos de análisis a los efectos de otorgar el adecuado tratamiento contable a un crédito adquirido con deterioro crediticio; a saber:

- a) En primer lugar, se debe analizar si el activo financiero reúne las características de un acuerdo básico de préstamo.

Los flujos de efectivo a considerar a estos efectos son los que derivan exclusivamente del acuerdo contractual del instrumento, sin tener en cuenta por lo tanto el hipotético flujo a recibir por la adjudicación y posterior realización de la garantía.

Si los flujos contractuales de un activo financiero pasan el citado test podrá contabilizarse a coste amortizado siempre y cuando se cumpla la segunda condición.

- b) El segundo requisito se centra en el examen del modelo de negocio de la entidad en relación con esa categoría de activo financiero.

En relación con este punto es preciso señalar que el crédito se podrá incluir en la cartera de «Activos financieros a coste amortizado» si el instrumento se gestiona con el propósito de cobrar los flujos de efectivo contractuales.

Por el contrario, en el supuesto de que el modelo de negocio fuese el cobro o la venta del activo financiero, la empresa clasificará el crédito en la cartera de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Para el caso concreto de un crédito adquirido con deterioro crediticio, en el que la probabilidad de recibir flujos de efectivo contractuales sea muy baja, no parece que la adquisición de estos activos financieros pueda encuadrarse en un modelo de (solo) cobrar los flujos contractuales.

Por ello, en principio, estos instrumentos deberán contabilizarse a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, salvo en aquellos supuestos más excepcionales en los que, atendiendo a la gestión desarrollada, proceda contabilizarlos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (porque cumplan la definición de mantenidos para negociar o se gestionen en grupo sobre la base de su valor razonable).

No obstante, si el modelo de negocio de una entidad es adquirir una cartera de préstamos que puedan incluir o no activos financieros que hayan sufrido deterioro crediticio, el conjunto de la cartera podría clasificarse en la categoría de «activos financieros a coste amortizado» en la medida en que el objetivo de la entidad fuese obtener los flujos de efectivo cobrados.

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso considerar que tanto si se contabilizan en la cartera de «Activos financieros a coste amortizado» como si se incluyen en la cartera de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» el registro de los intereses seguiría el mismo criterio.

En este punto, de forma coherente con el enfoque seguido para realizar el test del acuerdo básico de préstamo, cabría concluir que el tipo de interés efectivo se debería calcular considerando exclusivamente los flujos de efectivo contractuales del instrumento financiero, sin tener en cuenta el que pudiera surgir de la realización de la garantía.

En su caso, la posterior adjudicación del inmueble se tratará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.3 de la norma decimotercera, «Normas particulares», de la Resolución de 14 de abril de 2015, teniendo en cuenta que, si el activo financiero se ha venido contabilizando a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, el inmueble se reconocerá por dicho valor en la fecha de la adjudicación, y la renta reconocida en el patrimonio neto se reclasificará en esa fecha a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa relacionada con los hechos que se han descrito, con objeto de que las mismas presenten la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Ejemplo

Supongamos una entidad financiera Usur-Bank que posee un crédito con garantía hipotecaria frente a un cliente, James Taylor, por importe de 200.000 euros, que lo solicitó para comprar su segunda residencia en la playa.

James Taylor acuciado por otras deudas que le afectan a su domicilio particular, deja de pagar este préstamo, por lo que Usur-Bank inicia los trámites para ejecutar la hipoteca.

Ante esta situación, y debido a que Usur-Bank ya posee varios apartamentos como consecuencia de ejecuciones anteriores, decide transmitir el crédito a la empresa Oportunist, SA por un importe de 150.000 euros, siendo el valor razonable del inmueble en ese momento de 160.000 euros.

Se pide:

Contabilidad de Oportunist, SA antes del 1 de enero de 2021 y después de dicha fecha, suponiendo que el señor Taylor no atiende al crédito y que la ejecución de la hipoteca se producirá dentro de 4 años estimando unos gastos a cargo de la empresa de 5.000 euros que deberán abonarse a la finalización del pleito, momento en el cual el valor razonable del apartamento será de 250.000 euros.

El valor razonable del crédito al final del año 1 es de 140.000 euros, al final del año 2 es de 180.000 euros y al final del año 3 es de 200.000 euros. El tipo impositivo durante los 4 años es del 25 %.

La intención de Oportunist, SA con la adquisición del crédito deteriorado es lograr la propiedad final del inmueble.

Consideraciones

En la operación descrita concurre una circunstancia, como es el hecho de que el deudor haya dejado de atender el pago de las cuotas de la hipoteca o bien se hayan producido retrasos en los pagos, de ahí que el crédito se encuentre deteriorado.

1. Solución antes del 1 de enero de 2021

De acuerdo con los criterios previstos en la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», incluida en la segunda parte del PGC, con carácter general, la empresa deberá clasificarlo en la categoría de «préstamos y partidas a cobrar», cuyo apartado 2.1.1 señala:

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

La valoración posterior de estos activos deberá seguir el criterio del coste amortizado, precisando la citada NRV 9.^a, en su apartado 2.1.2, que:

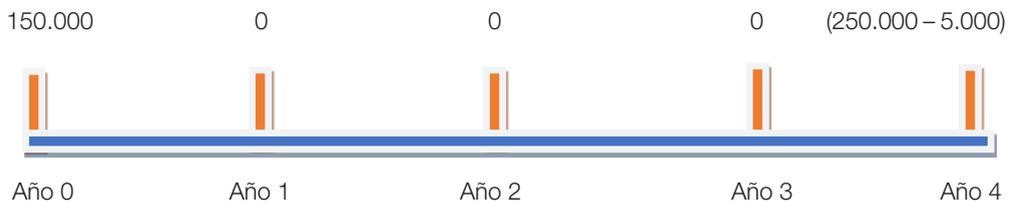
Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el método del tipo de interés efectivo.

En el momento inicial Oportunist, SA reconoce el crédito por su valor razonable, o bien por el valor razonable del inmueble garantizado si es que fuera menor que aquel.

$$\text{VR préstamo} = \text{Importe de la contraprestación} = 150.000 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	150.000	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

Al tenerlo calificado en la partida de «créditos y partidas a cobrar», calculo el TIE, a partir del siguiente esquema:



$$\text{TIE} = 13,049515737 \%$$

A 31 de diciembre del año 1 actualizamos el crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	19.574,27	
762	Ingresos de créditos (13,049515737 % × 150.000)		19.574,27

A 31 de diciembre del año 2 actualizamos el crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	22.128,62	
762	Ingresos de créditos (13,049515737 % × 169.574,27)		22.128,62

A 31 de diciembre del año 3 actualizamos el crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	25.016,30	
762	Ingresos de créditos (13,049515737% × 191.702,90)		25.016,30

También a 31 de diciembre del año 3 reclasificamos el crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	216.719,19	
252	Créditos a largo plazo		216.719,19

Y posteriormente recibimos el bien al que damos de alta por su valor razonable, dando de baja el crédito y abonando los gastos del litigio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizaciones materiales	250.000	
542	Créditos a corto plazo		245.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

2. Solución después del 1 de enero de 2021

A partir del 1 de enero de 2021 y siguiendo la respuesta a la consulta, en primer lugar, se debe analizar si el activo financiero reúne las características de un acuerdo básico de préstamo.

- a) Los flujos de efectivo a considerar a estos efectos son los que derivan exclusivamente del acuerdo contractual del instrumento, sin tener en cuenta por lo tanto el hipotético flujo a recibir por la adjudicación y posterior realización de la garantía.

Si los flujos contractuales de un activo financiero pasan el citado test podrá contabilizarse a coste amortizado siempre y cuando se cumpla la segunda condición.

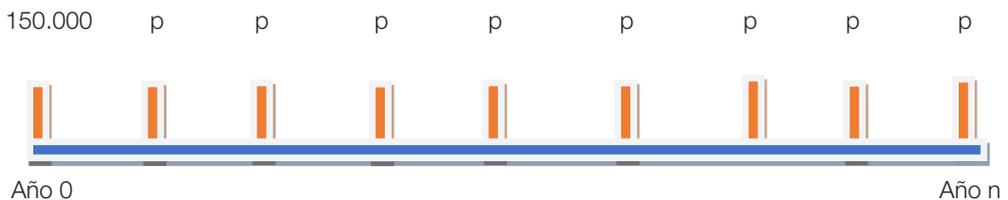
Obviamente es muy complicado que, a partir de la transmisión de un crédito deteriorado por el banco, puedan reactivarse los cobros.

- b) El segundo requisito se centra en el examen del modelo de negocio de la entidad en relación con esa categoría de activo financiero.

Con respecto a este punto es preciso señalar que el crédito se podrá incluir en la cartera de «Activos financieros a coste amortizado» si el instrumento se gestiona con el propósito de cobrar los flujos de efectivo contractuales.

Por lo tanto, si se reactivan los pagos por parte del deudor James Taylor y el modelo de negocio de Oportunist, SA, implica el deseo de llevar hasta el final los cobros derivados del crédito, este se contabilizará como un «**Activo financiero a coste amortizado**».

En este caso calcularíamos el TIE de la operación con los flujos esperados a lo largo de y el desembolso inicial, contabilizando año a año a través del coste amortizado.



$$\text{TIE} = X\%$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	150.000	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

Por el contrario, en el supuesto de que el modelo de negocio fuese el cobro o la venta del activo financiero, la empresa clasificará el crédito en la cartera de «**Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto**».

Para el caso concreto de un crédito adquirido con deterioro crediticio, en el que la probabilidad de recibir flujos de efectivo contractuales sea muy baja, no parece que la adquisición de estos activos financieros pueda encuadrarse en un modelo de (solo) cobrar los flujos contractuales.

Por ello, en principio, estos instrumentos deberán contabilizarse a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, salvo en aquellos supuestos más excepcionales en los que, atendiendo a la gestión desarrollada, proceda contabilizarlos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (porque cumplan la definición de mantenidos para negociar o se gestionen en grupo sobre la base de su valor razonable).

En este caso de considerar el crédito «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», en el momento de su adquisición haremos:



Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	150.000	
572	Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

A 31 de diciembre del año 1 actualizamos el crédito a su valor razonable de 140.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	10.000	
252	Créditos a largo plazo		10.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	2.500	
8301	Impuesto diferido (25% × 10.000)		2.500

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	7.500	
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		10.000

A 31 de diciembre del año 2 actualizamos el crédito a su valor razonable de 180.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	40.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		40.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (25% × 40.000)	10.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		2.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		7.500

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	40.000	
8301	Impuesto diferido		10.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		30.000

A 31 de diciembre del año 3 actualizamos el crédito a su valor razonable de 200.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	20.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		20.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (25% × 20.000)	5.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		5.000

Por la reclasificación del crédito de largo a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	200.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
252	Créditos a largo plazo		200.000

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	20.000	
8301	Impuesto diferido		5.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		15.000

A 31 de diciembre del año 4 actualizamos el crédito a su valor razonable de 250.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	50.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		50.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (25% × 50.000)	12.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		12.500

Por la adjudicación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizaciones materiales	250.000	
542	Créditos a corto plazo		250.000

A continuación, calculamos el saldo de la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»:

133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»

Año 1	7.500		
		30.000	Año 2
		15.000	Año 3
Saldo acreedor = 37.500 euros			

Teniendo en cuenta los movimientos del año 4, el saldo teórico de la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», sería de $37.500 + 37.500 = 75.000$ euros.

El saldo de la cuenta 479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles», será:

479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles»

Año 1	0		
		7.500	Año 2
		5.000	Año 3
		12.500	Año 4
Saldo acreedor = 25.000 euros			

Por la imputación a resultados de la operación que se contrató por 150.000 euros y se va a adjudicar por 250.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	100.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		100.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	25.000	
8301	Impuesto diferido (25% × 100.000)		25.000



Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	50.000	
8301	Impuesto diferido	12.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	37.500	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		100.000

Por los gastos del litigio que suponen un menor ingreso de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7632	Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

Como puede desprenderse de los dos tratamientos genéricos, para antes y después del 1 de enero de 2021, la principal diferencia estriba en el tratamiento fiscal de la operación.



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 20 de diciembre de 2019 [BOE de 12 de abril de 2021]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Adquisición de un negocio. Unidad generadora de efectivo y deterioro.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de valores representativos de deuda calificados como activos financieros disponibles para la venta y cambio a la categoría de activos financieros a coste amortizado.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Registro de ingresos con una contraprestación variable. Renovaciones de inmovilizado material.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Ampliación de capital con aportaciones dinerarias y no dinerarias. Ampliación con cargo a reservas.
- Caso 5. Contabilidad de sociedades.** Cálculos y registro contable de una distribución de beneficios.
- Caso 6. Operaciones financieras.** Cálculo del tipo de interés efectivo y amortización de un préstamo. Contabilidad de las operaciones.
- Caso 7. Contabilidad financiera.** Ajustes de auditoría.



Información complementaria

1. Los siete supuestos son independientes entre sí, de modo que deben ser resueltos por separado.
2. Junto con los asientos debe realizar y explicar los cálculos necesarios para obtener las cifras que intervienen en dichos asientos, añadiendo, de la manera más breve posible, las aclaraciones que considere estrictamente necesarias.
3. Contabilice las operaciones que se le proponen utilizando los criterios del Plan General de Contabilidad (PGC), de las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y de las consultas al mismo y no los criterios de las normas internacionales de contabilidad.
4. Al resolver los supuestos, es preferible que utilice cuentas con las denominaciones del Plan o lo más parecidas posible a ellas, empleando además, bien los dígitos de las cuentas de acuerdo al PGC, o bien indicando al menos el tipo de elemento patrimonial al que pertenece la cuenta usando las siguientes abreviaturas: AC = Activo corriente, ANC = Activo no corriente, PC = Pasivo corriente, PNC = Pasivo no corriente, PN = Patrimonio neto, IE = Ingreso de explotación, IF = Ingreso financiero, GE = Gasto explotación, GF = Gasto financiero. Así, por ejemplo, la cuenta de Bancos podría presentarse como «Bancos (572)» o como «Bancos (AC)».
5. Por razones de simplicidad, y salvo que en el enunciado se diga lo contrario, se debe suponer que las operaciones planteadas no están sometidas a IVA ni a ningún otro impuesto. Sin embargo, cuando en el enunciado se proponga un determinado tratamiento fiscal debe aplicarse de la forma que se indique.
6. Si encuentra algún aspecto dudoso, falto de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

La entidad Verdix, SA se dedica a la comercialización de juegos de diversa naturaleza con un ejercicio fiscal que cierra el 31 de diciembre. El 31 de diciembre de 20X0 adquirió el 100 % de Dadix, SL que opera en el mismo sector en tres segmentos: juegos de cartas, juegos de tablero y juegos educativos. Cada segmento se considera una unidad generadora de efectivo (UGE) a efectos de la operación (ver más abajo balance de Dadix según libros a 31 de diciembre de 20X0).

El precio se pagaría con 5 millones de euros en efectivo y 1 millón de acciones de 1 euro de valor nominal de Verdix. En la fecha de la operación se estimó que el valor razonable de los títulos de Verdix era de 10 euros cada uno. Finalmente, se incluyó que el precio incluiría un pago anual de 200.000 euros durante los tres primeros años (el primero sería el 31 de diciembre de 20X1), si los beneficios de Verdix aumentaban como mínimo un 5 % anual. Los gastos de la emisión de títulos fueron de 30.000 euros, los de abogados y auditores de 60.000 euros, y otros impuestos de 10.000 euros, todos pagados en efectivo.

En la valoración de Dadix, se identificaron plusvalías en el inmovilizado material por valor de 600.000 euros, e intangibles por valor de 500.000 euros (atribuibles a marcas no registradas). También había un compromiso con los empleados de Dadix de pagarles una participación en beneficios de 1 millón de euros.

A efectos de la operación se estimó que el valor razonable del segmento juegos de cartas supone un 30 % del total, el del segmento de juegos de tablero un 50 % y un 20 % el segmento de juegos educativos.

Balance de Dadix, SA a 31 de diciembre de 20X0 (en miles de euros)

Activo	Importe	Patrimonio y pasivo	Importe
Inmovilizado material	5.800	Patrimonio y pasivo	9.700
Inmovilizado intangible	1.800	Capital y prima	4.200
Otros activos	1.000	Reservas	3.700
Deudores	1.500	Resultado del ejercicio	1.800
Existencias	3.400	Pasivo	5.300





Activo	Importe	Patrimonio y pasivo	Importe
▶			
Efectivo y equivalente	1.500	Deudas	4.000
		Acreedores	1.300
Total activo	15.000	Total patrimonio y pasivo	15.000

Se pide:

1. Contabilizar la compra de Dadix en la fecha de la operación. Se prevé que los beneficios de Verdix de los próximos tres años crezcan por encima del 7 % anual. Utilice un 8 % como tasa de descuento. Muestre sus cálculos y razone su respuesta. Prescinda del efecto fiscal.
2. Suponga que el fondo de comercio de la operación fue de 1 millón de euros y que se imputó a las UGE según los valores razonables de cada UGE en la fecha de la adquisición. En 20X6 los valores razonables (recuperables) de cada UGE son los que se muestran a continuación. Contabilice lo que proceda al cierre de 20X6. Razone su respuesta.

En millones de euros	31-12-20X0	31-12-20X6
Juegos de cartas	3	1
Juegos de tablero	5	3
Juegos educativos	2	3
Total	10	7

Solución

Apartado 1

Se trata de una operación en la que la sociedad Verdix, SA adquiere el 100 % de la sociedad Dadix, SL, aplicándose contablemente la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del PGC, en la que la sociedad adquirente, siguiendo la norma general, será la sociedad que entrega la contraprestación o asume la deuda por la

adquisición del negocio, en este caso, la sociedad Verdix, SA y la sociedad adquirida Dadix, SL. Siguiendo el método de adquisición propuesto en la norma citada, una vez identificadas adquirente y adquirida se procede a calcular el coste de la combinación de negocios, el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos y la diferencia de la combinación de negocios.

La NRV 19.^a en su apartado 2.3 a) indica:

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará este para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada [...]

Coste de la combinación:

Pago en efectivo	5.000.000
Valor instrumentos patrimonio entregados (1.000.000 acciones x 10)	10.000.000
Pagos contingentes (200.000 _{310,00})	515.419,40
Total	15.515.419,40

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos de la sociedad adquirida Dadix, SL, a partir de los datos propuestos por el supuesto, es el siguiente:

Capital y prima	4.200.000
Reservas	3.700.000
Resultado del ejercicio	1.800.000
Patrimonio neto	9.700.000
+/- Ajustes	
(+) Inmovilizado material	600.000
(+) Inmovilizado intangible	500.000
(-) Deudas con empleados	-1.000.000
Suma	9.800.000



Este importe también se podría haber calculado de la siguiente forma:

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Inmovilizado material	6.400.000	Deudas	4.000.000
Inmovilizado intangible	2.300.000	Acreedores	1.300.000
Otros activos	1.000.000	Deudas con personal	1.000.000
Deudores	1.500.000		
Existencias	3.400.000		
Efectivo y equivalente	1.500.000		
	16.100.000		6.300.000
16.100.000 – 6.300.000 = 9.800.000			

Por último, comparando el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos se obtiene la diferencia de la combinación de negocios que en este caso es un fondo de comercio:

Coste de la combinación de negocios	15.515.419,40
Menos valor razonable de los activos identificable menos los pasivos asumidos	-9.800.000
Fondo de comercio	5.715.419,40

Proceso contable Verdix, SA (sociedad adquirente)

Recepción de los activos y pasivos de la sociedad Dadix (adquirida):

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	6.400.000	
20-	Inmovilizado intangible	2.300.000	
-	Otros activos	1.000.000	
440	Deudores	1.500.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
3-	Existencias	3.400.000	
57-	Efectivo y equivalente	1.500.000	
204	Fondo de comercio	5.715.419,40	
-	Deudas		4.000.000
41	Acreedores		1.300.000
465	Deudas con personal		1.000.000
5530	Socios de sociedad disuelta		15.515.419,40

Por el pago a los accionistas de Dadix:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	15.515.419,40	
100	Capital social (1.000.000 acciones × 1)		1.000.000
110	Prima de emisión o asunción (1.000.000 acciones × 9)		9.000.000
57-	Efectivo y equivalentes		5.000.000
529-	Provisión pagos contingentes corto plazo		158.766,45
14-	Provisión pagos contingentes largo plazo		356.652,95

Los importes a largo y corto plazo de la provisión por pagos contingentes se han obtenido a partir del siguiente cuadro:

Pagos contingentes				
Año	Intereses 8 %	Pago	Amortización	Capital vivo
0				515.419,40
1	41.233,55	200.000	158.766,45	356.652,95
2	28.532,24	200.000	171.467,76	185.185,19
3	14.814,81	200.000	185.185,19	0



Por los gastos de emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	30.000	
57-	Efectivo y equivalentes		30.000

Pago a los asesores del proceso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	60.000	
57-	Efectivo y equivalente		60.000

Y por los impuestos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	10.000	
57-	Efectivo y equivalentes		10.000

Apartado 2

Fondo de comercio: 1.000.000 siendo las imputaciones y las cuotas de amortización

- UGE 1: $1.000.000 \times 30\% = 300.000$. Cuota anual de amortización: 30.000.
- UGE 2: $1.000.000 \times 50\% = 500.000$. Cuota anual de amortización: 50.000.
- UGE 3: $1.000.000 \times 20\% = 200.000$. Cuota anual de amortización: 20.000.

Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna UGE puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por UGE el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recupe-

able de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la UGE a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una UGE a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de este, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la UGE, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

En 31 de diciembre de 20X6:

UGE 1

Valor contable (3.000.000 – 30.000 × 6)	2.820.000
Importe recuperable	1.000.000
Deterioro	1.820.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	120.000	
204	Fondo de comercio (300.000 – 180.000)		120.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio	180.000	
204	Fondo de comercio		180.000

El resto del deterioro (1.820.000 – 120.000 = 1.700.000) se imputa al resto de los activos no corrientes de la UGE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1.700.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material resto de los activos de la UGE 1		1.700.000



UGE 2

Valor contable (5.000.000 – 50.000 × 6)	4.700.000
Importe recuperable	3.000.000
Deterioro	1.700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	200.000	
204	Fondo de comercio (500.000 – 300.000)		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
2804	Amortización acumulada del fondo de comercio	300.000	
204	Fondo de comercio		300.000

El resto del deterioro (1.700.000 – 200.000 = 1.500.000) se imputa al resto de los activos de la UGE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1.500.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material resto de los activos de la UGE 1		1.500.000

UGE 3

Valor contable (2.000.000 – 20.000 × 6)	1.880.000
Importe recuperable	3.000.000
No procede deterioro	0



Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

El 1 de enero de 2019, Verdix, SA, dedicada a la comercialización de juegos, adquirió 100 bonos del tesoro por 10.000 euros cada uno con unos gastos de 20.000 euros por la operación. Los bonos vencen el 31 de diciembre de 2022 (4 años), tienen un valor nominal de 10.000 euros, y se amortizarán por 14.000 euros cada bono. No hay pagos periódicos por intereses. En el momento de la compra, Verdix clasificó los bonos como activos financieros disponibles para la venta (según clasificación del PGC 2007).

A 31 de diciembre de 2019 los bonos cotizaban a 11.000 euros cada uno y los gastos estimados de venta eran de 21.000 euros.

El 1 de enero de 2021 Verdix decide que mantendrá los bonos hasta su vencimiento por lo que procede a su reclasificación contable. En ese momento, el valor razonable de cada bono era de 12.200 euros.

Se pide:

1. Contabilizar la adquisición de los bonos el 1 de enero de 2019 y lo que proceda a 31 de diciembre de 2019 (coincidiendo con el cierre contable de Verdix). Muestre sus cálculos y razone su respuesta.
2. Suponga que los bonos pagan un cupón anual del 4 % cada 31 de diciembre. Contabilice el cobro del cupón de 2020.
3. Asumiendo que los bonos NO tienen cupón como en el apartado 1, contabilice la reclasificación de los bonos a 1 de enero de 2021 (utilice un tipo de interés efectivo del 8,23855 %).

Solución

Apartado 1

1 de enero de 2019. Por la adquisición de los bonos cuya valoración inicial es por el importe pagado más los costes de transacción, ya que se califican como activos financieros disponibles para la venta, categoría que desde el 1 de enero de 2021 se denomina «activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» y que tiene un funcionamiento similar a la primera.



Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.020.000	
57	Tesorería		1.020.000

En la valoración posterior de esta categoría los intereses se imputan por el tipo de interés efectivo y, además, se valoran a valor razonable llevando la diferencia a patrimonio neto. El cuadro de imputación de los intereses previsto en función del tipo de interés efectivo facilitado por el enunciado del supuesto es el siguiente:

Años	Intereses le 8,238555 %	Cobros	Amortización	Coste amortizado
1-1-2019				1.020.000
31-12-2019	84.033,21	0	-84.033,21	1.104.033,21
31-12-2020	90.956,33	0	-90.956,33	1.194.989,54
31-12-2021	98.449,81	0	-98.449,81	1.293.439,35
31-12-2022	106.560,65	1.400.000	1.293.439,35	0

31 de diciembre de 2019. Devengo de los intereses, que se imputan como mayor valor de los títulos dada la inexistencia de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	84.033,21	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		84.033,21

Una vez reconocidos los intereses los instrumentos financieros se ajustan al valor razonable propuesto por el enunciado:

Valor contable	1.104.033,21
Valor razonable (100 títulos × 11.000)	1.100.000
Pérdida imputable a patrimonio	4.033,21



Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	4.033,21	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		4.033,21

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	4.033,21	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		4.033,21

Apartado 2

A efectos de solución se opta por mantener los gastos iniciales por lo que hay que calcular el tanto efectivo nuevamente.

El equilibrio financiero que permite calcular el tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$1.020.000 = \frac{40.000}{(1 + ie)} + \frac{40.000}{(1 + ie)^2} + \frac{40.000}{(1 + ie)^3} + \frac{40.000}{(1 + ie)^4}$$

De donde el tanto unitario efectivo anual es 0,034560655 y el cuadro de coste amortizado de la operación descrita sería:

Año	Intereses	Cobro	Amortización	Coste amortizado
0				1.020.000
1	35.251,87	40.000	4.748,13	1.015.251,87
2	35.087,77	40.000	4.912,23	1.010.339,64
3	34.918	40.000	5.082	1.005.257,64
4	34.742,36	1.040.000	1.005.257,64	0

31 de diciembre. Por el reconocimiento de los ingresos y cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57-	Efectivo y equivalentes	40.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
761	Ingresos de valores representativos de deuda		35.087,77
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		4.912,23

Y por la actualización de los bonos a valor razonable, ya que están incluidos en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:

Valor contable (1.100.000 – 4.912,23)	1.095.087,77
Valor razonable (100 × 12.200)	1.220.000
Aumento de valor	124.912,23

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	124.912,23	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		124.912,23

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	124.912,23	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		124.912,23

Apartado 3

1 de enero de 2021. Reclasificación:

Valor contable (100 × 12.200)	1.220.000
Coste amortizado 1 de enero de 2021	1.194.989,54
Beneficio imputado a patrimonio en este momento	25.010,46

En primer lugar, el 1 de enero de 2021, como consecuencia de la entrada en vigor de las modificaciones de PGC, se procede a ajustar a su nueva denominación la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta»:



Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	25.010,46	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		25.010,46

También en esta fecha se produce un cambio en la intención de esta inversión, ya que se tendrá hasta el vencimiento y, desde el punto de vista contable, procede la reclasificación desde la categoría de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio a la de activos financieros a coste amortizado.

El tratamiento de la reclasificación de los activos financieros está recogido en el apartado 2.5 de la NRV 9.^a del PGC que indica en uno de sus apartados lo siguiente:

2.5.2 Reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá directamente en el patrimonio neto y se aplicarán las reglas relativas a los activos incluidos en esta categoría. El tipo de interés efectivo no se ajustará como resultado de la reclasificación.

Por el contrario, si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición a valor razonable con cambios en patrimonio neto a la de coste amortizado, este se reclasificará a su valor razonable en esa fecha. Las ganancias y pérdidas acumuladas en el patrimonio neto se ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si se hubiera medido a coste amortizado desde su reconocimiento inicial.

Por tanto, según lo dispuesto en el último párrafo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	25.010,46	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		25.010,46



Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	25.010,46	
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		25.010,46

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

1. Montesla, SA se dedica a la fabricación de robots y maquinaria industrial. Recientemente ha cerrado dos operaciones de venta con un sistema variable de precio.

En el primer caso, se vendió un nuevo robot para una planta ensambladora por 100.000 euros más una prima de 5.000 euros si el consumo energético del cliente durante el primer año no superaba un determinado límite establecido en el contrato. Las pruebas de fábrica indican que en el 60 % de los casos el robot consume por debajo de dicho límite.

En la segunda operación se vendió un sistema robotizado para una planta de ensamblaje por 200.000 euros y una prima de 0,05 euros por cada unidad producida durante el primer año de uso por el cliente. Las pruebas de Montesla arrojan los siguientes niveles de producción anuales:

	Periodo							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Producción (unidades)	20.000	23.000	25.000	24.000	20.000	23.000	20.000	21.000

Se pide:

Contabilizar las dos operaciones de venta indicando la normativa contable en la que apoya su respuesta. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

2. La legislación local requiere mantener sistemas protectores y de aislamiento en máquinas que trabajen con ciertos productos químicos particularmente dañinos y contaminan-

tes. Estos sistemas se revisan por las autoridades cada 6 meses. Si la inspección detecta daños hay que repararlos de manera inmediata (además de sanción). La experiencia del fabricante dice que estos sistemas deben cambiarse, por término medio, cada 4 años. La vida útil estimada de las máquinas sobre las que se usan estos sistemas es de 20 años.

Montesla cambió el sistema protector y de aislamiento con un coste de 500.000 euros el 1 de julio de 2020. El anterior sistema se adquirió por 600.000 euros cuando la actual legislación no existía y su amortización acumulada en el momento del cambio era 400.000 euros. El proveedor ha accedido a comprarle el sistema antiguo por 100.000 euros.

Se pide:

Contabilizar la operación de sustitución del sistema protector y de aislamiento, y la amortización del primer ejercicio. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y servicios, en su artículo 13, «Contraprestación variable», señala:

1. El importe de la contraprestación a recibir por la empresa vendedora del bien o prestadora del servicio puede variar debido a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada también puede variar si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.
2. La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable. Los factores que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión de ese importe son, entre otros, los siguientes:
 - a) La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
 - b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

c) La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.

d) La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

e) El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

3. La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuada para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:

a) El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.

b) El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (como sucede si la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).

Contrato 1

Según la normativa anterior se debería utilizar el importe más probable, es decir, el desenlace individual más probable del contrato, en este caso, sería 5.000 que tiene un 60 % de probabilidades por lo que el importe de la venta estaría formado por el precio pactado (100.000) más el importe de la contraprestación estimada (5.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	105.000	
701	Ventas de productos terminados		105.000

Contrato 2

Del enunciado, aunque caben otras alternativas de interpretación, parece desprenderse que el importe más probable sería la media ponderada (22.000) por lo que el importe de la venta será:

$$\text{Importe de la venta: } 200.000 + 22.000 \text{ uf} \times 0,05 = 201.100$$



Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	201.100	
701	Ventas de productos terminados		201.100

Apartado 2

La normativa aplicable en este caso es la relativa a las renovaciones de inmovilizado material desarrolla en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones, que indica:

1. La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.
2. La renovación del inmovilizado, se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:
 - a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del Plan General de Contabilidad.
 - b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.
 - c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta Resolución.
 - d) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

Precio nuevo	500.000	100 %
Valoración antiguo	100.000	20 %
Diferencia en dinero	400.000	80 %



Aplicada la norma de permutas comerciales porque la cuantía que se entrega en dinero es significativa, el importe del bien recibido será:

Valor bien recibido	500.000
VR entregado (100.000 + 400.000)	

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	500.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	400.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	100.000	
213	Maquinaria		600.000
57	Tesorería		400.000

Caso práctico núm. 4

Contabilidad de sociedades

El 20 de marzo de 20X1 Verdix, SL amplía capital emitiendo 1 acción nueva por cada 2 antiguas al 300 % de su valor nominal (1 €). Antes de la ampliación Verdix tenía 1 millón de acciones emitidas. Los gastos de la operación ascienden a 10.000 euros y se pagan en efectivo. La ampliación es suscrita en su totalidad y desembolsada al 50 %. Un socio que ha suscrito 2.000 acciones aporta unas patentes de juegos que se valoran en 2.000 euros y el resto en efectivo hasta el importe exigido.

Se pide:

1. Contabilizar la operación en marzo de 20X1. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

El 15 de septiembre de 20X1 realiza una nueva ampliación de una acción nueva por cada tres antiguas, al 200 % de su valor nominal, totalmente liberada. Como



en ocasiones anteriores, la operación es suscrita íntegramente por los accionistas. Los gastos de la operación ascienden a 8.000 euros.

2. Contabilizar la operación en septiembre de 20X1. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

Las condiciones de la ampliación de capital y datos son:

- Capital social: 1.000.000 de acciones de 1 nominal.
- Relación de canje: 1 nueva × 2 antiguas.
- Número de acciones a emitir: 500.000 acciones.
- Valor de emisión: 3.
 - Nominal: 1.
 - Prima: 2.
- Gastos de la ampliación: 10.000.

Los asientos a realizar por el emisor son los siguientes:

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (500.000 × 1 × 300%)	1.500.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.500.000

Por la suscripción de las acciones y desembolso del 50 % que incluye 2.000 euros correspondiente a la propiedad industrial:

Por el desembolso del 50 % que incluye 2.000 en propiedad industrial. El mínimo legal sería $125.000 + 1.000.000 = 1.125.000$, por lo que el enunciado cuando se refiere a que el desembolso es del 50 % es a la parte de capital y la totalidad de la prima.



Código	Cuenta	Debe	Haber
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (500.000 × 1 × 50%)	250.000	
203	Propiedad industrial	2.000	
57	Tesorería	1.248.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.500.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.500.000	
100	Capital social (500.000 × 1)		500.000
110	Prima de emisión o asunción (500.000 × 2)		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	250.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		250.000

Por los gastos de emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	10.000	
57	Tesorería		10.000

Apartado 2

Al tratarse de una ampliación de capital con cargo a reservas totalmente liberada no es necesario desembolsar el capital social anterior para efectuarla.

Acciones antiguas (1.000.000 + 500.000)	1.500.000
Canje 1 nueva por 3 antiguas	
A emitir (1.500.000/3)	500.000



Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (500.000 acciones × 1 × 200%)	1.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.000.000

Suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.000.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		1.000.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.000.000	
100	Capital social		500.000
110	Prima de emisión o asunción		500.000

Los gastos de la ampliación, al no haberse producido variación del patrimonio neto, se imputan a resultados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	8.000	
57	Tesorería		8.000

Caso práctico núm. 5

Contabilidad de sociedades

Tras unos años de buenos resultados, se decide por primera vez repartir un dividendo con cargo a los beneficios de 20X1. El patrimonio neto de Verdix antes del reparto muestra la siguiente composición:



Patrimonio neto	Miles de euros
Capital social	4.000
Prima de emisión	15.000
Reserva legal	500
Reservas libre disposición	3.000
Remanente	700
Pérdidas y ganancias	400
Ajustes por cambio de valor	600
Subvenciones, donaciones, legados	1.200
Total patrimonio neto	25.400

Se sabe además que la compañía tiene en su balance gastos de I+D por un importe de 60.000 euros y un fondo de comercio neto de 20.000 euros.

Se pide:

1. Calcular el dividendo máximo a repartir, justificando los cálculos. Razone su respuesta.
2. Contabilizar el reparto del dividendo máximo. Razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

Para calcular el importe máximo de dividendos a distribuir hay que considerar el artículo 273.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC):

Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

El cálculo del patrimonio debe realizarse según lo señalado en el artículo 3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019:

A los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o determinar si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

Y, por último, el artículo 28 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019:

Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.

Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

En todo caso, la distribución de beneficios solo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

Patrimonio contable	25.400.000
+/- Ajustes (arts. 36 CC y 28 RICAC)	
(-) Ajustes por cambio de valor	-600.000
(-) Subvenciones oficiales de capital	-1.200.000
PNC a efecto de repartir	23.600.000
Capital social	4.000.000
Límite	19.600.000



Además, hay que tener en cuenta el concepto de beneficio distribuible descrito en el artículo 3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 que en este caso tiene el siguiente desarrollo:

+	Resultado del ejercicio		400.000
+	Ajustes positivos		18.700.000
	Prima de emisión o asunción	15.000.000	
	Reservas voluntarias	3.000.000	
	Aportaciones de socios o propietarios – Remanente	700.000	
-	Ajustes negativos		-100.000
	Reserva legal (1)	-40.000	
	I+D (2)	-60.000	
	Beneficio distribuible		19.000.000

(1) $20\% \times \text{Capital social legal} = 20\% \times 4.000.000 = 800.000$.

Reserva legal según balance = 500.000.

$10\% \times \text{Resultado del ejercicio} = 10\% \times 400.000 = 40.000$.

(2) Artículo 273 del TRLSC: Se descuenta el importe de los gastos I+D activados, ya que debe haber reservas disponibles por la misma cuantía.

El importe máximo a repartir en forma de dividendo sería el menor de los importes calculados anteriormente:

Límite patrimonio neto	19.600.000
Límite beneficio distribuible	19.000.000

Apartado 2

El asiento del reparto si solo se reparte del resultado del ejercicio sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	400.000	
112	Reserva legal		40.000
526	Dividendo activo a pagar		360.000



Caso práctico núm. 6

Operaciones financieras

Verdix, SL obtiene un préstamo de 1 millón de euros a 5 años con un tipo de interés anual del 5 % pagadero anualmente. La amortización del préstamo se realizará en tres pagos de la siguiente manera: un 25 % al final del tercer año, un 25 % al final del cuarto año y el 50 % restante al final del quinto y último año. Los gastos de la operación ascienden a 20.000 euros. La fecha de inicio de la operación es el 1 de enero de 20X1.

Se pide:

1. Plantee la fórmula de equivalencia financiera para el cálculo del tipo de interés efectivo.
2. Preparar el cuadro de amortización del préstamo. Muestre sus cálculos y razone su respuesta. Utilice 5,54319 % como tipo de interés efectivo.
3. Preparar los asientos del préstamo de 20X1 y 20X5. Muestre sus cálculos y razone su respuesta.

Solución

Apartado 1

Para calcular el tipo efectivo se han de considerar los siguientes flujos:

Préstamo recibido (1.000.000 – 20.000)	-980.000
Año 1 (1.000.000 × 5%)	50.000
Año 2 (1.000.000 × 5%)	50.000
Año 3 (1.000.000 × 5% + 250.000)	300.000
Año 4 (750.000 × 5% + 250.000)	287.500
Año 5 (500.000 × 5% + 500.000)	525.000



La fórmula de equivalencia financiera para el cálculo de tipo de interés efectivo es el siguiente:

$$1.000.000 - 20.000 = 50.000 a_{21e} + 300.000 (1 + i)^{-3} + 287.500 (1 + i)^{-4} + 525.000 (1 + i)^{-5}$$

El resultado de la operación anterior es el tipo de interés propuesto por el enunciado del supuesto: 0,0554319.

Apartado 2

El cuadro de amortización del préstamo de la entidad financiera (5 %) es el siguiente:

Periodo	Intereses 5 %	Pago	Amortización	Capital vivo
0				1.000.000
1	50.000	50.000	0	1.000.000
2	50.000	50.000	0	1.000.000
3	50.000	300.000	250.000	750.000
4	37.500	287.500	250.000	500.000
5	25.000	525.000	500.000	0

Y el cuadro de amortización con el tipo efectivo que se utilizará en contabilidad:

Año	Interés efectivo 5,54319 %	Pago	Amortización	Capital vivo
0				980.000
1	54.323,23	50.000	-4.323,23	984.323,23
2	54.562,88	50.000	-4.562,88	988.886,11
3	54.815,81	300.000	245.184,19	743.701,92
4	41.224,79	287.500	246.275,21	497.426,71
5	27.573,29	525.000	497.426,71	0



Apartado 3

Año 20X1

1 de enero. Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	980.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		980.000

31 de diciembre. Por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	54.323,23	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		50.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		4.323,23

Pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	50.000	
57	Tesorería		50.000

Año 20X5

31 de diciembre. Por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	27.573,29	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		25.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.573,29



Y por el pago de los intereses y la devolución de la última parte del principal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	25.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	500.000	
57	Tesorería		525.000

Caso práctico núm. 7

Contabilidad financiera

En cada apartado, indique si la contabilización presentada para preparar las cuentas de 20X1 es correcta o no razonando su respuesta e indique, si es necesario, los asientos que deberían haberse contabilizado. Con el fin de simplificar los cálculos, se ha utilizado un tipo impositivo del IVA del 10 %.

1. Ventas con descuento

Verdix vendió un lote de 200 juegos educativos a un colegio de la provincia por 4.000 euros, cuando en realidad, se había negociado un descuento del 20 % sobre dicho precio. La factura está pendiente de cobrar. Lo que había en la contabilidad era:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
Diciembre	Clientes (AC)	4.400	
	Ventas de productos (IE)		4.000
	IVA repercutido (PC)		400

2. Compras

Verdix contrata con Artix, SL la fabricación de algunos de sus juegos. Durante el mes de diciembre le encargó la fabricación de varios lotes para la campaña de Navidad por un total de 60.000 euros. Como de costumbre, Verdix adelantó el 50 % del importe de la factura

en ese momento, quedando el resto para la entrega final del mismo. Lamentablemente hubo retrasos en las entregas y Artix le ofreció un descuento del 10 %. Al cierre solo habían entregado juegos por valor de 25.000 euros, pero se comprometió a entregar el resto en los primeros días de enero. Lo que había en la contabilidad era:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
Diciembre	Compras de productos (GE)	60.000	
	IVA soportado (AC)	6.000	
	Proveedores (PC)		33.000
	Bancos (AC)		33.000

3. Intereses de préstamos

El 31 de marzo de 20X1 se contrató un préstamo de 50.000 euros a amortizar mediante el pago de 4 cuotas anuales de 12.500 euros cada una cada 31 de marzo. Anualmente se paga un 6 % de intereses. Los gastos de la operación fueron de 500 euros que se descontaron del importe recibido. Lo que había en la contabilidad es:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31 mar	Bancos (AC)	50.000	
	Préstamos a largo plazo (PNC)		50.000
	Comisiones bancarias (GE)	500	
	Bancos (AC)		500
31 dic	Préstamos a largo plazo (PNC)	12.500	
	Préstamos a corto plazo (PC)		12.500

4. Una demanda judicial

Un cliente ha demandado a la compañía por 100.000 euros por daños y perjuicios. Los abogados de Verdex estiman que la probabilidad de perder es del 40 %, en cuyo caso calculan que tendrían que indemnizar al cliente unos 80.000 euros. También estiman que hay un 20 % de probabilidades de perder el caso con un juez más sensible a estos temas que exigirá una indemnización de 180.000 euros. En el 40 % restante, los abogados creen que la empresa puede ganar y salir indemne de la demanda. En cualquier caso, no se espera una resolución judicial antes de un año. Lo que había en la contabilidad es:



Cuenta	Debe	Haber
Gastos por indemnizaciones (GE)	100.000	
Provisión por litigios (PNC)		100.000

Solución

Punto 1

La factura está mal contabilizada cuantitativamente ya que los importes correctos deberían haber sido los siguientes considerando que el descuento es menor importe de la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	3.520	
700	Ventas de mercaderías (4.000 – 4.000 × 20%)		3.200
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (3.200 × 10%)		320

Punto 2

A igual que en el caso anterior el asiento que se ha hecho no es correcto, ya que el adelanto del importe debe registrarse como un anticipo (el IVA se devenga en ese momento por el importe del IVA entregado) y el gasto debe contabilizarse cuando se obtenga el control de las existencias adquiridas. Por tanto, los asientos correctos serían los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
408	Anticipos a proveedores	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	3.000	
57	Tesorería		33.000

Por las existencias recibidas por importe de 25.000 con un descuento por retraso del 10% que es menor importe de la compra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (25.000 – 25.000 × 10%)	22.500	
407	Anticipos a proveedores		22.500

Punto 3

31 de marzo de 20X1. La contabilización no es correcta, ya que las comisiones bancarias para la obtención de préstamo son menor importe del mismo. La valoración posterior del préstamo será a coste amortizado imputándose los intereses en función del tipo efectivo.

El cuadro de amortización del préstamo para la entidad financiera con un tipo de interés del 6 % es el siguiente:

Año	Intereses 6 %	Pagos	Amortización	Capital vivo
0				50.000
1	3.000	15.500	12.500	37.500
2	2.250	14.750	12.500	25.000
3	1.500	14.000	12.500	12.500
4	750	13.250	12.500	0

Dado que los préstamos son pasivos financieros que se valoran inicialmente al coste amortizado y posteriormente a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo, en primer lugar, hay que establecer la equivalencia financiera que nos permita calcular el interés efectivo, ya que es necesario desglosar la deuda a largo plazo y a corto plazo:

$$49.500 = 15.500 (1 + i)^{-1} + 14.750 (1 + i)^{-2} + 14.000 (1 + i)^{-3} + 13.250 (1 + i)^{-4}$$

$$ie = 0,064541$$

Y el cuadro de amortización del préstamo en función del tipo de interés efectivo es el siguiente:

Año	Intereses ie	Pagos	Amortización	Capital vivo
0				49.500
1	3.193,94	15.500	12.306,06	37.193,94
2	2.399,91	14.750	12.350,09	24.843,85
3	1.603,03	14.000	12.396,97	12.446,88
4	803,12	13.250	12.446,88	0



Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	49.500	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		12.306,06
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		37.193,94

A 31 de diciembre por los intereses devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (3.193,94 × 9/12) (1)	2.395,46	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (3.000 × 9/12)		2.250
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		145,46

(1) La imputación también se podría haber hecho en capitalización compuesta.

Punto 4

Lo que procede es ponderar el importe de las diferentes probabilidades que han determinado los expertos.

$$40\% \times 80.000 + 20\% \times 180.000 + 40\% \times 0 = 68.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
67-	Gastos por indemnizaciones	68.000	
529-	Provisión por litigios		68.000

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>, 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, 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>). 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

 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