

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 471 | Junio 2022

ISSN: 2695-6896

## **El impuesto sobre sociedades en 2021**

Eduardo Sanz Gadea

## **Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero**

Leire Izagirre Aranguren

## **Los derechos fundamentales de defensa pasiva en los procedimientos tributarios**

Claudio García Díez

## **El TS amplía los motivos de impugnación del responsable del artículo 42.2 a) LGT**

Carmen Banacloche Palao

## **Rentas en especie vs. operaciones vinculadas**

José Luis Salinero Cano

## **Diversidad de género y ODS**

Emma García-Meca, Jennifer Martínez-Ferrero y Camino Ramon-Llorens

## **Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes**

José Alberto Toribio Temprado

Tu currículum no dice que

# CUANDO QUIERES ALGO NO HAY QUIEN TE PARE

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

**ERES MÁS DE LO QUE SE VE**  
udima.es



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

## GRADOS OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

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

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

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

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

### Facultad de Ciencias Jurídicas

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

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

## TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADOS

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

## MÁSTERES OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

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

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

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Asesoramiento Financiero y Bancario • Auditoría de Cuentas • Dirección Comercial y Marketing • Dirección y Administración de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría Jurídica de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Interuniversitario en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe • Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geoestrategia

**¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA**

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 471 | Junio 2022

## Directora editorial

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

## Consejo de redacción

Director (tributación)	Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Subdirectora (tributación)	María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M
Director (contabilidad)	Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y Director Cátedra EC-CGE

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo. Área tributaria del CEF  
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

## Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales  
Isabel Brusca Alijarde. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza  
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña  
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos  
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)  
Agustín Fernández Pérez. Presidente del REAF  
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Ubaldo González de Frutos. Inspector de Hacienda del Estado Especialista Fiscal Líder BID  
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá  
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED  
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva  
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)  
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados  
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario  
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)  
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo  
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado  
José Andrés Rozas. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona  
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
Víctor Salamanca Carrasco. Presidente de AUXADI  
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado  
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

## Evaluadores externos

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

## Edita

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

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

## Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2022) (11 números) 175 € en papel / 90 € en digital

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

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

## Edita

Centro de Estudios Financieros, SL  
Correo electrónico: [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)  
Edición digital: [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)  
Depósito legal: M-1947-1981  
ISSN: 2695-6896  
ISSN-e: 2792-8306

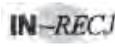
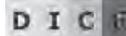
Entidad certificada por:



## Imprime

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

## Indexada en



© 2022 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

## Sumario

### Tributación

#### Estudios

El impuesto sobre sociedades en 2021 5-76  
*Corporate Income Tax 2021*  
Eduardo Sanz Gadea

Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario? 77-106  
*Tax Challenges arised by robots: the end of the tax system?*  
Leire Izagirre Aranguren

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

Los derechos fundamentales de *defensa pasiva* en el seno de los procedimientos tributarios: una visión crítica de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE. (Análisis de la STJUE de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19) 107-129  
Claudio García Díez

La falta de declaración de fallido del responsable subsidiario es causa de impugnación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT. (Análisis de la STS de 25 de enero de 2022, rec. núm. 8315/2019) 130-143  
Carmen Banacloche Palao

La valoración de rentas en especie en un entorno de operaciones vinculadas. (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020) 144-156  
José Luis Salinero Cano

#### Casos prácticos

@ Impuesto sobre sociedades. Ejercicio 2021 (casos prácticos) 157-158  
José Vicente Navarro Alcázar

## Contabilidad

### Estudios

La diversidad de género en órganos de control y gestión y el *reporting* del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible 159-178

*Gender diversity in control and management bodies and the compliance report with the sustainable development goals*

Emma García-Meca, Jennifer Martínez-Ferrero y Camino Ramon-Llorens

### Análisis doctrinal

Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes. (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 128, de diciembre de 2021) 179-188

José Alberto Toribio Temprado

### Casos prácticos

Ⓐ Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado 189-190

Ana Luna García González

Normas de publicación 191-192

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

*Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.*

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.



# El impuesto sobre sociedades en 2021

**Eduardo Sanz Gadea**

*Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)*

## Extracto

Una vez más, el CEF-, Centro de Estudios Financieros, ha tenido la amabilidad de invitarme a publicar unos comentarios sobre la evolución legislativa del impuesto sobre sociedades durante el pasado año. Desde su entrada en vigor, la Ley 27/2014 ha sufrido un conjunto de reformas que, sin quebrantar su estructura, han supuesto modificaciones notables. En 2021, la más llamativa ha sido la tributación mínima del 15 %, cuya carga política excede, con mucho, de su significación en el campo de la técnica tributaria. En este ámbito, cabe resaltar la transposición de tres normas comunitarias: tributación de salida, transparencia fiscal internacional y asimetrías híbridas, si bien esta última no será comentada en la presente colaboración, ya que lo fue en otra (*vid.* Sanz Gadea, 2021).

**Palabras clave:** transparencia; incentivo fiscal; *holding*, mínima; asimetrías.

**Cómo citar:** Sanz Gadea, E. (2022). El impuesto sobre sociedades en 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 5-76.



# Corporate Income Tax 2021

Eduardo Sanz Gadea

## Abstract

Once again, CEF-, Centro de Estudios Financieros has kindly asked me to publish some commentary on the evolution of Corporate Income Tax legislation during the last year. Since it came into effect, Law 27/2015 has suffered various reforms which, without changing its main structure, have modified it notably. In 2021, the most striking modification has been the introduction of a 15% minimum tax, whose political intention exceeds its tax implications. In this regard, it should also be highlighted the transposition of three EU Directives: exit tax, controlled foreign company rules and hybrid mismatches, although the latter will not be included in the present paper as it was already commented on a previous one.

**Keywords:** controlled foreign company rules; tax incentives; holding; minimum tax; hybrid mismatches.

**Citation:** Sanz Gadea, E. (2022). El impuesto sobre sociedades en 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 5-76.

## Sumario

1. El elenco de las modificaciones
2. Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal
  - 2.1. Tributación de salida
    - 2.1.1. Hechos gravados
    - 2.1.2. Importe gravado
    - 2.1.3. Régimen intracomunitario
    - 2.1.4. Eliminación de la doble imposición
    - 2.1.5. Efectos sobre el periodo impositivo
    - 2.1.6. La tributación de salida en el régimen fiscal de las fusiones y operaciones asimiladas
      - 2.1.6.1. La desarmonía regulatoria
      - 2.1.6.2. El cambio de domicilio social intracomunitario
    - 2.1.7. La tributación de salida en el impuesto sobre la renta de las personas físicas
  - 2.2. Tributación de las instituciones de inversión colectiva
    - 2.2.1. Cómputo del número mínimo de accionistas
    - 2.2.2. Comprobación administrativa del número de accionistas
    - 2.2.3. Entidades exceptuadas
    - 2.2.4. El privilegio fiscal de la inversión colectiva
    - 2.2.5. Disolución y liquidación de sociedades de inversión colectiva
    - 2.2.6. Disolución por fusión
  - 2.3. Incentivos fiscales para la cinematografía y el audiovisual
    - 2.3.1. Producciones cinematográficas
    - 2.3.2. Producción y exhibición de espectáculos en vivo, de artes escénicas y musicales
  - 2.4. Transparencia fiscal internacional
    - 2.4.1. Inclusión del establecimiento permanente
    - 2.4.2. Actividades crediticias y aseguradoras
    - 2.4.3. Actividades de escaso valor añadido
    - 2.4.4. Dividendos y plusvalías de cartera
    - 2.4.5. Exclusión de la imputación por operaciones con terceros

- 2.4.6. Exclusión relativa a la Unión Europea
  - 2.4.6.1. El concepto de actividad económica
  - 2.4.6.2. Las entidades *holding*
  - 2.4.6.3. Instituciones de inversión colectiva
- 2.5. Índice de entidades
- 2.6. La jurisdicción fiscal no cooperativa
  - 2.6.1. La transparencia fiscal
  - 2.6.2. Regímenes fiscales perjudiciales
  - 2.6.3. Baja o nula tributación
  - 2.6.4. Estructura de la relación de jurisdicciones no cooperativas
  - 2.6.5. Convenios para evitar la doble imposición
  - 2.6.6. Régimen anterior a la futura lista de jurisdicciones no cooperativas
- 2.7. Registro Especial de Buques y Empresas Navieras
- 2.8. Régimen fiscal de la SOCIMI
  - 2.8.1. Régimen sustantivo de la SOCIMI
  - 2.8.2. Régimen fiscal de la SOCIMI previo a la Ley 11/2021
  - 2.8.3. Modificación introducida por la Ley 11/2021
- 3. Ley 14/2021, de 11 de octubre, de medidas de apoyo al sector cultural
  - 3.1. Cinematografía y audiovisual en Canarias
  - 3.2. Organizaciones no lucrativas extranjeras
  - 3.3. Acontecimientos de excepcional interés
- 4. Ley de presupuestos generales del Estado para 2022
  - 4.1. Características de la tributación mínima
  - 4.2. Determinación de la tributación mínima
  - 4.3. Contribuyentes afectados
  - 4.4. Especialidades
  - 4.5. Grupos fiscales
  - 4.6. La monetización
  - 4.7. La tributación mínima en el impuesto sobre la renta de no residentes
  - 4.8. Relación con la imposición mínima global del G20/OCDE
  - 4.9. Relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
  - 4.10. Relación con el derecho de la Unión Europea
- 5. Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, de intercambio de información tributaria
- 6. Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa
- 7. Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración



- 8. Real Decreto-Ley 5/2021
  - 9. 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
  - 10. Modificación del Plan General de Contabilidad
    - 10.1. La trascendencia fiscal de las normas contables
    - 10.2. La modificación del Plan General de Contabilidad establecida por el Real Decreto 1/2021
      - 10.2.1. La valoración por el valor razonable
      - 10.2.2. El reconocimiento de los ingresos
  - 11. Directiva (UE) 2021/2101
- Referencias bibliográficas

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



## 1. El elenco de las modificaciones

Las modificaciones más relevantes, acaecidas en 2021, están contenidas en las siguientes normas:

- Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), y el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), aprobado mediante el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.
- 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.
- Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-Ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.
- Real Decreto-Ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de seguridad social y otras medidas fiscales de apoyo social.
- Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2022.
- 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.

Junto a ellas, merecen ser citadas, por su relación con el impuesto sobre sociedades (IS), las siguientes:

- Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

- Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias.
- Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del IS y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) correspondiente a establecimientos permanentes.

En fin, por la importancia de la normativa contable en la configuración de la base imponible del IS, ha de tomarse en consideración el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC pymes), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NOFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

En el mismo sentido, cabe citar la Directiva (UE) 2021/2101, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto sobre los beneficios.

## **2. Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal**

Abarca esta ley un amplio abanico de medidas. Por lo que se refiere al IS, estas son las siguientes:

- Tributación de salida. Nueva redacción del artículo 19.1 de la Ley 27/2014.
- Tributación de las instituciones de inversión colectiva (IIC). Nueva redacción del artículo 29.4 a) de la Ley 27/2014. Disposición transitoria cuadragésima primera.
- Incentivos fiscales a la cinematografía. Nueva redacción del artículo 36.2 de la Ley 27/2014. Disposición transitoria cuadragésima segunda.

- Transparencia fiscal internacional. Nueva redacción del artículo 100 de la Ley 27/2014.
- Índice de entidades. Nueva redacción del artículo 119.1 de la Ley 27/2014.
- Jurisdicción fiscal no cooperativa. Nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006. Nueva disposición adicional décima. Nueva redacción de la disposición transitoria segunda.
- Régimen fiscal de buques en Canarias. Nuevo apartado 3 del artículo 73, nuevo artículo 73 bis y nueva redacción del artículo 76 de la Ley 19/1994.
- Incentivos fiscales a la cinematografía en Canarias. Nueva disposición adicional de la Ley 19/1994.
- Régimen fiscal de la SOCIMI. Modificación de la Ley 11/2009.

## 2.1. Tributación de salida

La nueva redacción del artículo 19.1 de la Ley 27/2014, establecida por el artículo primero.uno de la Ley 11/2021 y del artículo 18 del TRLIRNR, establecida por el artículo segundo.tres de la Ley 11/2021, regulan la denominada tributación de salida mediante la transposición del artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164.

El fundamento y objetivo de la tributación de salida es sujetar a gravamen las plusvalías latentes en aquellos elementos patrimoniales que, en el momento de su efectiva realización, caerán bajo la competencia de otra jurisdicción fiscal. Se grava hoy lo que no se podrá gravar mañana. Implica, por tanto, una excepción a las reglas generales de devengo de las rentas y de su integración en la base imponible. Mas cuando esa otra jurisdicción fiscal lo sea de un Estado miembro de la Unión Europea, se presenta un supuesto de restricción a la libertad de establecimiento, abordado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en varias sentencias, cuyo común denominador es la pertinencia de la liquidación de la deuda tributaria correspondiente a la plusvalía latente, pero no su recaudación inmediata.

### 2.1.1. Hechos gravados

El artículo 5.1 de la Directiva (UE) 2016/1164 contempla cuatro hechos susceptibles de desencadenar la tributación de salida:

- Traslado de activos desde la sede de dirección a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y el «Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos».
- Traslado de activos desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro a la sede de dirección o a otro establecimiento permanente, cualquiera

que sea su ubicación, y el «Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos».

- Traslado de la residencia fiscal, cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de destino, «excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente».
- Traslado de la actividad realizada por un establecimiento permanente, cualquiera que sea el destino de la actividad. Traslado de la actividad es dejar de estar presente en la jurisdicción fiscal de un Estado miembro y establecerla en otra jurisdicción fiscal, y el «Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga el derecho a gravar dichos activos».

Así pues, la tributación de salida relaciona a dos jurisdicciones fiscales, una de las cuales pierde el nexo de conexión respecto de las rentas relativas a ciertos elementos patrimoniales en tanto que la otra lo gana.

Considerando conjuntamente los artículos 19.1 de la Ley 27/2014 y 18.5 del TRLIRNR, los supuestos contemplados por la legislación española son los siguientes:

- Traslado de la residencia fiscal, excepto por lo que se refiere a los elementos patrimoniales que queden *afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español*.
- Cese de un establecimiento permanente.
- Transferencia de elementos patrimoniales del establecimiento permanente al extranjero.
- Traslado de la actividad del establecimiento permanente al extranjero.

Puede apreciarse que no existe una estricta correspondencia entre los supuestos de la Directiva (UE) 2016/1164 y los previstos en la legislación española. Así, el traslado de activos desde la sede de dirección a un establecimiento permanente ubicado en el extranjero no lo está, tal vez porque el artículo 4.1 de la Ley 27/2014 establece el principio de renta mundial, de manera tal que las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente están gravadas y, por ende, la relativa a las plusvalías realizadas respecto de los referidos activos.

En sentido inverso, la Directiva (UE) 2016/1164 no contempla el cese de establecimiento permanente, por más que el traslado de actividad, que sí está contemplado, ampliamente interpretado, pueda cubrirlo.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164, la tributación de salida se exceptúa en los siguientes supuestos:

- Traslado de activos relacionados con la financiación de garantías, cuando se prevea el retorno dentro de un plazo no superior a 12 meses.
- Traslado de activos para cumplir requisitos prudenciales de capital.
- Traslado de activos a efectos de gestión de liquidez.

El último párrafo del artículo 19.1 de la Ley 27/2014 se refiere a estos tres supuestos, igualmente válidos a efectos del IRNR, habida cuenta que la base imponible correspondiente a los establecimientos permanentes se determina, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.1 del TRLIRNR, con arreglo a las normas del IS.

### 2.1.2. Importe gravado

De acuerdo con lo previsto en el artículo 5.1 de la Directiva (UE) 2016/1164, cuando se presente alguno de los hechos gravados y no concurra una causa inhibitoria, el contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados en el momento de su salida, una vez deducido el valor de los mismos *a efectos fiscales* (art. 5.1).

Esta tributación debe aplicarse cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de llegada, esto es, también frente a jurisdicciones fiscales de Estados terceros.

El artículo 19.1 de la Ley 27/2014 establece que se «integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de este».

El artículo 5.6 de la Directiva (UE) 2016/1164 define el valor de mercado como «el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa». El artículo 19.1 de la Ley 27/2014 no ha recogido esta definición, de manera tal que por valor de mercado habrá que entender el descrito en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, pero de ello no se sigue una discrepancia entre la norma comunitaria y la norma interna, ya que, en efecto, una y otra beben en las fuentes de la *comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances* a que se refiere el capítulo II de la Guía de precios de transferencia de la OCDE.

El artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 predica la valoración por el valor de mercado respecto de los *activos trasladados* y el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, respecto de los *elementos patrimoniales que sean propiedad de la entidad* que traslada su domicilio.

No hay duda de que todos los activos contablemente registrados, cualquiera que sea la clase a la que pertenezcan, esto es, tangibles, intangibles y financieros, están sujetos

a la tributación de salida. La duda puede presentarse respecto de aquellos intangibles existentes, pero no registrados contablemente porque no procedan de transacciones con terceros, sino que hayan sido creados por la propia entidad. En sentido positivo, cabe argumentar que los activos en cuestión existen, de manera tal que las rentas inherentes a los mismos se habrían gravado a medida de su producción, en caso de no producirse la salida. Un activo paradigmático, en el sentido expuesto, es el fondo de comercio.

La renta así determinada se integrará en la base imponible. Si consiste en plusvalías de valores afectos a la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014, podrá disfrutar de la misma, por más que este supuesto no se encuentre mencionado en el apartado 3 del referido artículo. En efecto, la tributación de salida no debe gravar una renta que, cuando realizada frente a terceros, no lo sería.

También se integra en la base imponible la renta de signo negativo.

### 2.1.3. Régimen intracomunitario

Los apartados 2, 3 y 4 del artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 contienen, cuando la jurisdicción fiscal de llegada sea la de un Estado miembro o la de un Estado que sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), en este segundo caso bajo condición de acuerdo de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, las siguientes previsiones:

- Opción, a favor del contribuyente, de fraccionar el pago de la deuda de la tributación de salida a lo largo de cinco años.
- Opción, a favor de los Estados miembros, de exigir intereses de demora.
- Constitución de garantía, pero solamente cuando exista un *riesgo demostrable y real de impago*.

La nueva redacción del artículo 19.1 de la Ley 27/2014 indica que la opción se ejercerá en la declaración correspondiente al periodo impositivo que concluya por causa del cambio de residencia.

La opción versa sobre la porción de deuda tributaria que corresponda a la aplicación del valor de mercado. Por tanto, no abarca a la totalidad de la deuda tributaria correspondiente al periodo impositivo en el que se produce la salida.

El primer pago fraccionado debe efectuarse dentro del plazo de presentación voluntaria de tal declaración. Los cuatro pagos restantes generan intereses de demora y deberán efectuarse con cadencia anual.

No se exigirá la constitución de garantías en relación con los pagos fraccionados pendientes a menos que concurran *indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado*.

Siguiendo las previsiones de la norma comunitaria, el artículo 19.1 de la Ley 27/2014 prevé un conjunto de supuestos determinantes de la extinción del pago fraccionado, que pueden agruparse en tres categorías:

- La transmisión de los elementos patrimoniales o su traslado a un Estado tercero.
- El traslado de la residencia fiscal a un Estado tercero.
- El incumplimiento del pago fraccionado o la concurrencia de circunstancias que pongan en riesgo su cumplimiento, tales como la liquidación, el concurso o cualquier procedimiento equivalente.

En la primera categoría, la extinción del pago fraccionado solo afecta a la parte del mismo relativa a los elementos patrimoniales transmitidos o trasladados. En las otras dos lo hace a la totalidad.

La transmisión de los elementos patrimoniales ha podido revelar una renta distinta a la calculada a efectos del pago fraccionado, incluso pérdidas. Esta circunstancia es irrelevante. La cantidad exigible será la pendiente de ingreso.

Ha de suponerse que el pago fraccionado, bajo las condiciones expuestas, cumple con la jurisprudencia del TJUE. Sin embargo, es evidente que no se da el mismo trato al traslado puramente interno que al traslado intracomunitario. El mismo trato hubiera exigido, cuando menos, diferir el pago del impuesto sobre la plusvalía latente hasta el momento de la transmisión del activo, activos o actividad a terceros o, tratándose de activos amortizables, fraccionarlo a lo largo de los ejercicios en los que se practique la amortización sobre el valor de mercado asignado por la jurisdicción fiscal de salida.

#### 2.1.4. Eliminación de la doble imposición

La tributación de salida provoca doble imposición cuando la jurisdicción fiscal de llegada no reconozca los valores asignados por la jurisdicción fiscal de salida. Se trata, bien se ve, de un supuesto de doble imposición totalmente análogo a aquel que se produce cuando una jurisdicción fiscal asigne un valor a una operación entre partes vinculadas que la otra jurisdicción fiscal concernida no acepte.

El artículo 5.5 de la Directiva (UE) 2016/1164 resuelve la cuestión, en el ámbito intracomunitario, imponiendo a la jurisdicción fiscal de llegada el valor asignado por la jurisdicción de salida, excepto si dicho valor no refleja el valor de mercado. En el mismo sentido se

pronuncia el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, de manera tal que «el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado».

En la exposición de motivos de la Directiva (UE) 2016/1164 se indica que las discrepancias de valoración podrán ser resueltas mediante los mecanismos existentes de resolución de litigios. Tras la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, los contribuyentes afectados podrán acogerse a los procedimientos establecidos en la misma, los cuales pueden deparar un dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de conflictos, que será vinculante para las autoridades fiscales competentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.2 de dicha norma comunitaria. El Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias, ha efectuado la transposición de la Directiva (UE) 2017/1852.

### 2.1.5. Efectos sobre el periodo impositivo

De acuerdo con lo previsto en el artículo 27.2 b) de la Ley 27/2014, el cambio de residencia al extranjero determina la extinción del periodo impositivo. Tal extinción se produce aun cuando los elementos patrimoniales quedaren afectos a un establecimiento permanente.

La extinción del periodo impositivo por causa del cambio de residencia al extranjero supone que, respecto del IS, aquel sea el último. Mas si resulta un establecimiento permanente, se abre la tributación por el IRNR.

Cuando no resulte un establecimiento permanente, parece lógico que en la base imponible correspondiente a este periodo impositivo surtan efecto todos los ajustes de carácter temporal practicados en periodos impositivos anteriores.

En el mismo sentido deberá entenderse incumplida la obligación de indisponibilidad de la *reserva de capitalización*, de manera tal que deberá realizarse la pertinente regularización, en los términos previstos en el artículo 25.4 en relación con el artículo 125.3. No obstante, parece lógico extender a la deuda tributaria correspondiente las previsiones que el artículo 19.1 contiene respecto del cambio de residencia intracomunitario.

### 2.1.6. La tributación de salida en el régimen fiscal de las fusiones y operaciones asimiladas

En el seno del régimen fiscal especial de las fusiones y operaciones asimiladas, regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, se hallan ciertas reglas emparentadas con la tributación de salida.

### 2.1.6.1. La desarmonía regulatoria

Como consecuencia de las operaciones de fusión y escisión, la jurisdicción fiscal española pierde el punto de conexión respecto de las rentas inherentes a los elementos patrimoniales transmitidos cuando la entidad adquirente no sea residente en territorio español y aquellos no queden afectos a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. En tal caso, el régimen fiscal de diferimiento de las plusvalías latentes en aquellos elementos patrimoniales, establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, no será aplicable, siéndolo el previsto en los apartados 4 y 5 del artículo 17, de manera tal que dichas plusvalías, cuantificadas por la diferencia entre los valores de mercado y fiscal, serán gravables.

De acuerdo con el artículo 77, el régimen de diferimiento de las plusvalías latentes en los elementos patrimoniales transmitidos está condicionado, con dos excepciones, a que los mismos permanezcan afectos a un establecimiento permanente ubicado en territorio español. Puede apreciarse que la afectación de los elementos patrimoniales a un establecimiento permanente ubicado en territorio español es la llave que abre la puerta al diferimiento y, al tiempo, la que la cierra a la tributación de salida. Inversamente, la ausencia de tal afectación cierra el paso a la aplicación del régimen de diferimiento y desata la tributación de salida. En este sentido, el régimen fiscal de las fusiones y escisiones y la tributación de salida responden al mismo criterio. Sin embargo, el régimen fiscal de las fusiones y escisiones no contiene la especialidad intracomunitaria.

Como se ha visto, la tributación de salida está asistida de un régimen especial cuando la jurisdicción fiscal de destino de los elementos patrimoniales es la de un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. No sucede así cuando tal evento sea consecuencia de una operación de fusión o escisión total. En tal caso, la deuda tributaria inherente a la plusvalía latente no está asistida de un pago fraccionado. No existe, por tanto, en el régimen fiscal de las fusiones y escisiones, la especialidad intracomunitaria.

Ciertamente, en el tercer párrafo de las letras a) y d) del artículo 77.1 se establece un régimen específico para el caso intracomunitario, pero debe observarse que tal régimen se aplica exclusivamente respecto de las desafectaciones de elementos patrimoniales previamente afectados a un establecimiento permanente ubicado en territorio español, pero no al caso en el que no haya existido la configuración inicial de ese establecimiento permanente. Por otra parte, dicho régimen se estructura de manera distinta al concerniente a la tributación de salida del artículo 19.1.

En el mismo sentido, los artículos 80.4 y 81 establecen un régimen relativo a la tributación de las plusvalías diferidas con ocasión de un canje de valores o de una fusión o escisión, respectivamente, aplicable al caso en que el socio pierda la cualidad de residente en territorio español cuando la nueva residencia sea la de otro Estado miembro o del EEE. Este régimen consiste en el aplazamiento de la deuda tributaria inherente a tales plusvalías, con intereses y prestación de garantías, hasta el periodo impositivo en el que se produzca la transmisión de las acciones o participaciones.

Cabe apreciar, por tanto, una cierta desarmonía entre el régimen general de la tributación de salida y el régimen relativo a supuestos similares concerniente a las fusiones y escisiones en el plano intracomunitario.

### 2.1.6.2. El cambio de domicilio social intracomunitario

Transponiendo el capítulo V de la Directiva 2009/133/CE, el artículo 76.7 de la Ley 27/2014 declara aplicable el régimen especial del capítulo VII del título VII:

a las operaciones de cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Este precepto es redundante, toda vez que, si los elementos patrimoniales quedan afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español, no habrá hecho imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.1. No habiendo hecho imponible, huelga un régimen de diferimiento de las plusvalías latentes.

### 2.1.7. La tributación de salida en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

Los artículos 14.3 y 95 bis) de la Ley 35/2006 regulan la tributación correspondiente al supuesto en que el contribuyente deje de serlo por cambiar su residencia al extranjero.

En virtud del primero, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo. No obstante, cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes a medida en que se vayan obteniendo, de acuerdo con lo previsto en las normas correspondientes de la Ley 35/2006, presentando las correspondientes declaraciones, de manera tal que dicho traslado no implica una alteración del régimen fiscal relativo a dichas rentas.

En virtud del segundo, se gravan las plusvalías latentes relativas a las acciones o participaciones significativas (4 millones de euros valor de mercado o 1 millón de euros valor de mercado y participación superior al 25 %), siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante, al menos, 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo.

El apartado 6 del artículo 95 bis establece un régimen específico para el caso en que el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE

con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, o régimen intracomunitario. A su tenor, la plusvalía latente no genera tributación alguna. Esta tributación solamente se producirá sobre la plusvalía realizada dentro del plazo de los 10 ejercicios siguientes al último, o bien, cuando el contribuyente pierda su condición de residente en algún Estado miembro de la Unión Europea o del EEE.

Puede apreciarse la sustancial diferencia que media entre los regímenes intracomunitarios de la tributación de salida existentes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y en el IS. En efecto, en tanto que en el primero se difiere la tributación de la plusvalía latente hasta su realización, sin devengo de intereses, en el segundo tal plusvalía se liquida y exige mediante un sistema de pago fraccionado en cinco años con devengo de intereses.

## 2.2. Tributación de las instituciones de inversión colectiva

El artículo primero.dos de la Ley 11/2021 ha dado nueva redacción al artículo 29.4 a) de la Ley 27/2014, concerniente al tipo de gravamen de las sociedades de inversión de capital variable, reguladas por la Ley 35/2003.

### 2.2.1. Cómputo del número mínimo de accionistas

Ese tipo de gravamen continúa siendo el 1 %, a condición de que concurra, como mínimo, el número de accionistas previsto en el artículo 9.4 de la Ley 35/2003. Establece este precepto que «el número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100».

Para computar el número de accionistas, la nueva redacción prevé que solamente se tomen en consideración aquellos que sean «titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo a la fecha de adquisición de las acciones».

El número de accionistas así determinado «deberá concurrir durante el número de días que represente al menos las tres cuartas partes del periodo impositivo».

Tratándose de sociedades de inversión colectiva por compartimentos, el artículo 6.4 del Reglamento de IIC establece que el número de accionistas por cada compartimento no podrá ser inferior a 20. Pues bien, para determinar la concurrencia de tal número «se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros, determinado conforme a lo previsto en el párrafo anterior», guardándose así la proporción de 5 a 1 en la que se halla el número de accionistas por compartimento respecto del total.

Explica la exposición de motivos de la Ley 11/2021 que, con la regla precedente, se pretende salir al paso de una situación *habitual* consistente en que:

las SICAV concentren porcentajes muy elevados de su accionariado en una o varias personas mientras que el resto del accionariado se reparte entre socios o socias con participaciones económicamente insignificantes, lo cual desvirtúa el carácter colectivo que cabe predicar de las SICAV y que justifica la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Desde luego, una sociedad de inversión colectiva en la que un reducido número de socios que poseen una participación relevante estén acompañados por un nutrido grupo de socios que poseen participaciones irrelevantes, hasta alcanzar el número de 100, se aleja de la imagen de la inversión colectiva. El legislador ha intentado cortar esta situación excluyendo a los socios con participaciones insignificantes.

Ahora bien, al así hacerlo, se da la paradoja de que quedarán excluidas del tipo de gravamen del 1 % las sociedades de inversión colectiva en las que concurra un gran número de socios con *participaciones económicamente insignificantes*.

Esta paradoja sugiere que el legislador no ha seguido el camino más idóneo en el tratamiento fiscal de la inversión colectiva. En efecto, hacer depender el tipo de gravamen respecto del número de accionistas se compecede mal con las exigencias del principio de capacidad económica, por cuanto el índice demostrativo de la misma es la renta.

Con todo, esa interpretación que lleva a la paradoja no debería prosperar, de manera tal que, considerando el espíritu y finalidad de la nueva norma, el caso descrito ameritaría la aplicación del tipo de gravamen del 1 %.

### 2.2.2. Comprobación administrativa del número de accionistas

El último párrafo de la nueva redacción del artículo 29.4 a) confiere a la Administración tributaria la competencia para comprobar «las reglas establecidas en los párrafos anteriores».

La competencia se limita a las reglas relativas al cómputo del número de accionistas que habilitan la aplicación del tipo de gravamen del 1 %, esto es, 100. Por aplicación de esas reglas, podrá acontecer que entidades aptas para ser consideradas como IIC en el sentido de la Ley 35/2003 deban tributar al tipo de gravamen general del IS. También deberán hacerlo, ciertamente, aquellas que sean revocadas o suspendidas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en los términos y procedimientos previstos en la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005. Esta norma debe entenderse en vigor, sin perjuicio de la competencia conferida a la Administración tributaria para comprobar la concurrencia de los 100 o más socios, en los términos previstos en la nueva redacción del artículo 29.4 a), pudiendo, consecuentemente, dictar regularizaciones sobre la base de tal precepto sin el concurso de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

### 2.2.3. Entidades exceptuadas

Las reglas relativas a los accionistas computables no se aplican a las siguientes entidades:

- Las sociedades de inversión libre.
- Las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras IIC.
- Las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas.

Esta excepción ratifica, por vía indirecta, que las sociedades de inversión libre venían tributando al tipo de gravamen del 1 %. En efecto, carecería de sentido tal exclusión si estas entidades tributasen al tipo general de gravamen.

En una publicación anterior, el autor de estas líneas (Sanz Gadea, 2020) expuso sus dudas sobre el particular, por cuanto el artículo 6.5 del Reglamento de IIC establece que no tendrán que cumplir con el requisito de 100 o más accionistas ni el de 20 accionistas mínimo por compartimento *aquellas sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras IIC reguladas en los artículos 54 y siguientes, ni aquellas sociedades de inversión libre reguladas en el artículo 73*, de manera tal que, siendo ese requisito el que fundamenta la aplicación del tipo de gravamen del 1 %, podría llegarse a la conclusión de que el tipo de gravamen aplicable a estas entidades sería el general.

Sin embargo, el artículo 73.1 c) del Reglamento de IIC establece que «las IIC de inversión libre tendrán como mínimo 25 accionistas o partícipes», de manera tal que también cabía la interpretación de que bastaba con llegar a ese número de accionistas para disfrutar del tipo de gravamen del 1 %. Pues bien, esta es la interpretación que ha venido a validar la Ley 11/2021 ya que, en efecto, la exclusión de las sociedades de inversión libres de las reglas específicas para determinar el número de socios implica, indirectamente, que a las mismas les es aplicable dicho tipo de gravamen.

Por tanto, el inciso final del artículo 29.4 a), a cuyo tenor el tipo de gravamen del 1 % será aplicable «siempre que el número de accionistas sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4» (refiriéndose a la Ley 35/2003, de IIC), esto es, 100, habrá de ser matizado en el sentido de que cabe que tal número sea distinto, de acuerdo con lo eventualmente establecido en una disposición reglamentaria.

Más allá de las inquietudes que, en relación con el principio de reserva de ley, pudiera suscitar la dependencia del tipo de gravamen de una norma reglamentaria, ya que el artículo 8 de la Ley general tributaria (LGT) establece que deberá regularse por ley «la fijación del tipo de gravamen», es lo cierto que la nueva redacción del artículo 29.4 a) ha venido, tal vez sin proponérselo por innecesario, a ratificar que las sociedades de inversión libre han venido tributando, y continuarán haciéndolo, al tipo de gravamen del 1 %, con tal que su número de socios sea, como mínimo, de 25.

Las sociedades de inversión libre se caracterizan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 33 bis de la Ley 35/2003 y 73 del Reglamento de la Ley de IIC, entre otros rasgos, por los siguientes:

- No estar sujetas al cumplimiento de las previsiones de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento 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 (OICVM).
- Las acciones o participaciones de estas IIC deberán suscribirse o adquirirse mediante un desembolso mínimo inicial de 100.000 euros, excepto por lo que se refiere a los partícipes que tengan la condición de clientes profesionales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.1 a). Son clientes profesionales los descritos en el artículo 205 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.
- Las actividades de comercialización deberán dirigirse exclusivamente a los clientes profesionales o a los inversores no profesionales que realicen un desembolso mínimo inicial de 100.000 euros y dejen constancia por escrito de que conocen los riesgos inherentes a la inversión.
- Tendrán, como mínimo, 25 accionistas o partícipes.
- Además de en los activos en los que pueden invertir las IIC con carácter general, pueden invertir en otros instrumentos financieros.

El artículo 1.1 de la Ley 35/2003 define las IIC como aquellas que:

tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.

La nota de apelación al público es fundamental porque es la puerta que abre paso al carácter colectivo, para cuya protección, precisamente, se han establecido las reglas de cómputo de accionistas anteriormente comentadas. Ahora bien, el público de las sociedades de inversión libre está constreñido a los inversores profesionales y a los grandes inversores individuales. Precisamente por ello, no ha sido preciso establecer, respecto de ellas, unas reglas relativas al cómputo de accionistas al caso para, eventualmente, alcanzar la cifra de 25 accionistas.

La exclusión de las sociedades de inversión libre de la aplicación de las reglas relativas al cómputo de accionistas establecidas en la nueva redacción del artículo 29.4 a) tiene pleno sentido de técnica tributaria. Al tiempo, la nueva norma ha disipado toda duda, fundada o infundada, respecto de la aplicación del tipo de gravamen del 1 % a aquellas. De

esta manera, tras la modificación del artículo 29.4 a), la aplicación del tipo de gravamen de las sociedades de inversión colectiva queda como sigue:

- Sociedades de inversión colectiva reguladas por la Ley 35/2003, que se hallen sujetas a la Directiva 2009/65/CE, continuarán tributando al tipo de gravamen del 1 % con tal de que tengan 100 o más socios, para cuyo cómputo se establecen reglas específicas.
- Sociedades de inversión colectiva libres reguladas por la Ley 35/2003, las cuales, obsérvese bien, no se hallan sujetas a la Directiva 2009/65/CE, continuarán tributando al tipo de gravamen del 1 % con tal de que tengan 25 o más socios, que deben ser profesionales o grandes inversores, para cuyo cómputo no se establecen reglas específicas.

Es interesante observar que a las sociedades de inversión colectiva sujetas a la Directiva 2009/65/CE y, por tanto, a un riguroso régimen inversor y financiero, con vocación de colectividad plena, se les exige, al menos, 100 o más accionistas, rigurosamente computados, para disfrutar del tipo de gravamen del 1 %, en tanto que a las sociedades de inversión colectiva no sujetas a la Directiva 2009/65/CE y, por tanto, a un régimen inversor y financiero mucho más flexible, con vocación de colectividad selectiva, les baste con 25 accionistas que sean profesionales o grandes inversores sin atender a reglas rigurosas de cómputo.

#### 2.2.4. El privilegio fiscal de la inversión colectiva

En la exposición de motivos de la Ley 11/2021 se justifica la nueva redacción del artículo 29.4 a) afirmando que:

hasta ahora el número de accionistas requerido para la aplicación del tipo del 1 % es, con carácter general, de 100 socios o socias, sin exigirse a cada uno de ellos una inversión mínima. Esta situación ha propiciado que sea habitual que las SICAV concentren porcentajes muy elevados de su accionariado en una o varias personas mientras que el resto del accionariado se reparte entre socios o socias con participaciones económicamente insignificantes, lo cual desvirtúa el carácter colectivo que cabe predicar de las SICAV y que justifica la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Sin embargo, la aplicación de un tipo de gravamen reducido no se justifica en el carácter colectivo de las sociedades de inversión colectiva, sino en el tratamiento igual de la inversión colectiva frente a la individual. Sin ese tipo reducido, se produciría una cuña fiscal, debido a la tributación ordinaria de la sociedad de inversión colectiva, que la haría totalmente inviable. Por tanto, ningún privilegio fiscal ha de verse en el tipo de gravamen del 1 %. La tributación colectiva no ha de recibir un tratamiento peor que la tributación individual y, por

ello, es pertinente que las sociedades de inversión colectiva, y otros vehículos de la inversión colectiva, tributen por un tipo de gravamen simbólico, cualquiera que fuere el número de sus socios, accionistas o partícipes. En este sentido, el fundamento de la nueva redacción del artículo 29.4 a) es débil, al tiempo que, posiblemente, contraproducente en el contexto de la libertad de movimiento de capitales.

Ahora bien, si es rechazable el trato discriminatorio de la inversión colectiva frente a la individual, también lo es la situación inversa. Pues bien, esta es la que, actualmente, se presenta, a causa de que el inversor individual deba tributar inmediatamente sobre los rendimientos de su inversión, en tanto que el inversor colectivo pueda remansarlos en la IIC y tributar cuando decida, si lo hace, rembolsar o transmitir la acción o participación.

Por tanto, una reforma que verdaderamente busque la equidad no debe apuntar hacia el vehículo, sino hacia el inversor, contrariamente a lo que ha hecho el legislador de la Ley 11/2021. Esa reforma, por otra parte, debe tener presente el contexto de la libertad de movimiento de capitales y, por tanto, alcanzar una doble igualdad, esto es, aquella de la inversión individual frente a la colectiva y aquella otra de la inversión colectiva interior frente a la exterior. En suma, se trataría de situar la tributación de la inversión colectiva, tanto interior como exterior, en cabeza del inversor, antes que en el vehículo. La técnica tributaria ofrece las medidas apropiadas al efecto, que el legislador de la Ley 11/2021 no ha tomado en consideración.

## 2.2.5. Disolución y liquidación de sociedades de inversión colectiva

El artículo uno.seis de la Ley 11/2021 ha añadido una nueva disposición transitoria cuatragésima primera a la Ley 27/2014 al efecto de establecer un régimen fiscal específico, relativo a la disolución y liquidación, respecto de aquellas sociedades de inversión de capital variable a las que haya resultado aplicable la redacción del artículo 29.4 a), *en vigor a 31 de diciembre de 2021*. A esa fecha, estaba en vigor la redacción precedente a la establecida por el artículo uno.dos de la Ley 11/2021, ya que, aunque la misma entró en vigor el día 11 de julio de 2021, su disposición final séptima e) establece que «los apartados dos y seis del artículo 1 tendrán efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022».

El ámbito subjetivo de aplicación de esta norma admite dos interpretaciones. La primera, apunta a la totalidad de las sociedades de inversión de capital variable. La segunda, solamente a aquellas que, debido a la composición del grupo de accionistas, quedarían excluidas de la aplicación del tipo de gravamen del 1%. La literalidad de la norma parece adecuarse mejor a la primera interpretación, por más que el sentido último del régimen transitorio traiga causa de la pérdida de dicho tipo de gravamen.

Están expresamente excluidas del régimen transitorio las sociedades de inversión libre y las sociedades de inversión de capital índice cotizadas.

El acuerdo de disolución con liquidación deberá ser adoptado durante 2022, debiendo producirse la cancelación registral dentro de los seis meses siguientes, esto es, hasta el 30 de junio de 2023. Se trata de un plazo máximo, de manera tal que la cancelación podrá producirse antes.

A causa de la disolución con liquidación, se devengan un conjunto de impuestos, tanto directos como indirectos, que afectan a la sociedad y a sus socios.

La sociedad que se disuelve debe integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los activos transmitidos a sus socios y su valor fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.4 y 5 de la Ley 27/2014. Esta renta, así determinada, tributará al tipo de gravamen del 1 % en cuanto se cumplan los requisitos previstos a tal efecto en el artículo 29.4 a) de la Ley 27/2014, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2021.

Respecto de esta renta, la especialidad derivada del régimen transitorio consiste en la aplicación del tipo de gravamen del 1 %, cualquiera que sea la composición del grupo de accionistas.

Lo socios, por su parte, obtienen una renta calculada en la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales recibidos y el valor fiscal o de adquisición de las acciones anuladas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 17.8 de la Ley 27/2014 o 37.1 e) de la Ley 35/2006, según que se trate de personas jurídicas o físicas, respectivamente.

Esta renta está amparada por el régimen transitorio. En su virtud, no se integrará en la base imponible a condición de que el total importe de la cuota de liquidación se reinvierta «en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en alguna de las instituciones de inversión colectiva previstas en las letras a) o b) del apartado 4 del artículo 29». Estas entidades son las reguladas en la Ley 35/2003 a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen del 1 %.

En tal caso, tales acciones o participaciones recibidas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad liquidada.

La reinversión ha de ser total, esto es, por el importe de la cuota de liquidación correspondiente al accionista, si bien puede realizarse entre las acciones o participaciones emitidas por varias sociedades de inversión de capital variable o fondos de inversión de carácter financiero, todos ellos regulados por la Ley 35/2003. La reinversión parcial no es admisible a efectos del régimen transitorio.

La reinversión deberá realizarse dentro de los siete meses siguientes a la finalización del plazo establecido para adoptar el acuerdo de disolución con liquidación. Por tanto, el plazo concluye el 31 de julio de 2023.

Sobre la renta acogida al régimen transitorio no se practicarán pagos a cuenta de la imposición personal del socio.

El presupuesto para la aplicación del régimen transitorio es el acuerdo de disolución y liquidación adoptado por la sociedad de inversión de capital variable, pero corresponde a todos y cada uno de los accionistas acogerse al mismo. Así, es concebible que unos se acojan y otros no. Los que se acojan deberán así comunicarlo a la sociedad en liquidación, la cual transferirá los elementos patrimoniales integrantes de la cuota de liquidación a las sociedades o fondos en cuyas acciones o participaciones haya escogido el accionista realizar la reinversión.

Se notará que la reinversión ha de realizarse en acciones o participaciones de sociedades de capital variable o de fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003. Por tanto, queda al margen del régimen transitorio la reinversión realizada en acciones o participaciones de sociedades de inversión de capital variable o fondos de inversión de carácter financiero extranjeros, aun cuando estuvieren acogidos a la Directiva 2009/65/CE, lo que podría suscitar inquietudes respecto de la libertad de movimiento de capitales o de prestación de servicios en el sentido del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Ciertamente, el régimen de la reinversión del artículo 94 de la Ley 35/2006 ofrece una alternativa en los términos que en el mismo se prevén.

## 2.2.6. Disolución por fusión

La Ley 35/2003 autoriza la fusión de las IIC.

Los efectos prácticos de una fusión entre IIC acogidas al régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014 son similares a los previstos en la nueva disposición transitoria cuadragésima primera de la Ley 27/2014. En efecto, la tributación de las plusvalías latentes en las acciones de los socios queda diferida.

Varias consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) han versado sobre la absorción de una sociedad de inversión de capital variable española por una IIC constituida en Luxemburgo concluyendo que:

si el supuesto de hecho a que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil, al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, y conforme a lo establecido en la Ley de IIC y en su reglamento de desarrollo, en relación con los fondos de inversión que intervienen en la fusión, y se cumple lo dispuesto en el artículo 76.1 de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo (Consulta V0773/2015, de 10 marzo [NFC054277], entre otras).

Véase, por tanto, que parece existir un cauce para trasladar la posición de los socios de una sociedad de inversión de capital variable española a otra luxemburguesa sin coste fiscal.

No debería perderse de vista, sin embargo, la posible aplicación de la transparencia fiscal internacional.

## 2.3. Incentivos fiscales para la cinematografía y el audiovisual

El artículo uno.tres de la Ley 11/2021 da nueva redacción al artículo 36.2 de la Ley 27/2014 con un doble objeto. En primer lugar, dar cumplimiento a lo establecido en la Comunicación de la Comisión sobre ayudas estatales a las obras cinematográficas y audiovisuales, de 15 de noviembre de 2013, a cuyo efecto se exige el certificado emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el organismo competente de la comunidad autónoma que corresponda, acreditativo del carácter cultural de la producción. En segundo lugar, garantizar el impacto de la producción respecto del sector turístico, a cuyo efecto, en los títulos de crédito de la producción deberán incorporarse los lugares del rodaje, así como la autorización del uso del título de la obra en orden a la realización de actividades para la promoción turística o cultural a cargo de las administraciones públicas competentes. Estos requisitos, establecidos en las letras b') y c') del apartado 2 del artículo 36, no serán exigibles en el caso de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y obras audiovisuales respecto de las que el contrato por el que se encarga la ejecución de la producción hubiera sido firmado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021, de acuerdo con lo previsto en la nueva disposición transitoria cuadragésima segunda incorporada por dicha ley.

Este incentivo fiscal es uno de los más potentes de los contenidos en la Ley 27/2014, habiendo sido ampliado o modificado en sucesivas ocasiones mediante la disposición adicional centésima vigésima quinta de la Ley 3/2017, el artículo 69 de la Ley 6/2018, el artículo 3 del Real Decreto-Ley 26/2018, la disposición final primera del Real Decreto-Ley 17/2020 y la disposición final quinta del Real Decreto-Ley 34/2020.

En el artículo 36.2 de la Ley 27/2014 se incentivan dos actividades; a saber: la producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, respecto de los gastos realizados en territorio español, y la producción de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

### 2.3.1. Producciones cinematográficas

Los elementos técnicos del incentivo son los siguientes:

- La base de la deducción estará constituida por los gastos, realizados en territorio español, correspondientes al personal creativo, a condición de que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del EEE, con el límite de 100.000 euros

por persona y la totalidad de los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. Los gastos realizados en territorio español deberán ser de, al menos, 1 millón, o 200.000 euros tratándose de producciones de animación.

- El importe de la deducción será del 30 % respecto del primer millón de base de la deducción y del 25 % sobre el exceso de dicho importe.
- El importe de la deducción está sujeta a dos límites. En valor absoluto, no podrá exceder de 10 millones de euros por cada producción. En términos porcentuales, conjuntamente con otras ayudas, no podrá superar el 50 % del coste de la producción.

No obstante, en el caso en que el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros, el importe de la deducción será del 30 %.

La cuantía de esta deducción no podrá superar el importe que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*.

### 2.3.2. Producción y exhibición de espectáculos en vivo, de artes escénicas y musicales

Los elementos técnicos del incentivo fiscal son los siguientes:

- La base de la deducción son los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional afectos a la producción audiovisual.
- El importe de la deducción es del 20 % de la base de deducción.
- El importe de la deducción está sujeta al límite absoluto de 500.000 euros por contribuyente.

## 2.4. Transparencia fiscal internacional

El artículo uno.cuatro de la Ley 11/2021 ha dado nueva redacción al artículo 100 de la Ley 27/2014 al efecto de incorporar las previsiones de la Directiva 2016/1164. Las novedades son las siguientes:

- Inclusión del establecimiento permanente.
- Tipificación de las rentas de las actividades de arrendamiento financiero, seguros, crediticias y financieras.

- Tipificación de las rentas de operaciones vinculadas de escaso valor añadido.
- Supresión del refugio para dividendos y plusvalías de participaciones significativas.
- Elevación a 2/3 de la proporción de operaciones con terceros determinantes de la exclusión de la imputación en operaciones vinculadas.
- Supresión de la acreditación de motivos económicos válidos en relación con la inaplicación en el ámbito de la Unión Europea.

### 2.4.1. Inclusión del establecimiento permanente

El último párrafo del nuevo artículo 100.1 de la Ley 27/2014 extiende la imputación en el régimen de transparencia fiscal internacional a las rentas tipificadas que «sean obtenidas a través de un establecimiento permanente».

Habida cuenta de la configuración del establecimiento permanente como un *lugar fijo de negocios*, en el sentido del artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE, lo habitual será que el establecimiento permanente obtenga rentas derivadas de la realización de actividades económicas, las cuales, generalmente, no están comprendidas entre las tipificadas como imputables.

Si las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente tributan plenamente, no ha lugar la imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional. Esta imputación cobra sentido cuando tales rentas disfrutaran de exención. En tal caso, la exención del artículo 22 de la Ley 27/2014 cede ante la transparencia fiscal internacional.

Cuando, entre las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente figuren alguna o algunas de las tipificadas como susceptibles de imputación, la renta del establecimiento permanente se divide en dos partes; a saber: la exenta y la imputable, en el bien entendido que la exención está supeditada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 22 de la Ley 27/2014.

La renta imputable se integrará plenamente en la base imponible y el impuesto extranjero que haya podido recaer sobre la misma será deducible de la cuota íntegra. La parte de renta restante no se integrará en la base imponible y el impuesto extranjero no será deducible.

La imputación se realizará en el periodo impositivo en el que se obtengan las rentas a través del establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 100.7 de la Ley 27/2014.

Puede apreciarse que el efecto práctico de la inclusión del establecimiento permanente en el régimen de la transparencia fiscal internacional es el propio del método de imputación para eliminar la doble imposición, esto es, la renta tributa en sede de la casa central con deducción del impuesto extranjero.

Por tal razón, se plantea la duda relativa a la aplicación de la transparencia fiscal internacional cuando mediere un convenio bilateral para eliminar la doble imposición internacional que establezca el método de exención. En este sentido, cabe recordar que los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, admitiendo con carácter general la aplicación de la transparencia fiscal internacional, matizan para el caso en que medie un convenio bilateral con el método de exención. Así, en el apartado 38 de los comentarios al artículo 10 se dice que:

bajo la transparencia fiscal internacional el importe gravable es tratado como un dividendo con el resultado de que una exención establecida por el convenio como, por ejemplo, la exención-participación, es también aplicable a ella. Es dudoso si el convenio obliga a tal exención. Si el país de residencia considera que no es así, podría enfrentarse con la alegación de que gravando el dividendo anticipadamente está obstruyendo la aplicación de la exención-participación.

Es claro que estos comentarios pueden ser igualmente predicados respecto de las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente en régimen de exención.

#### 2.4.2. Actividades crediticias y aseguradoras

El artículo 100.3 g) de la Ley 27/2014 establece la imputación de 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, sin perjuicio de lo establecido en la letra i)».

Este precepto transpone el artículo 7.2 a) iv) y v) de la Directiva (UE) 2016/1164, el cual, sin embargo, no exceptúa el caso de la realización de actividades económicas. No obstante, tal excepción halla amparo en la cláusula general de exclusión de las actividades económicas prevista en el penúltimo párrafo del artículo 7.2 a) de la Directiva (UE) 2016/1164, a cuyo tenor, la imputación de renta «no será de aplicación cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes».

En virtud de la excepción de la realización de actividades económicas, las entidades de crédito o aseguradoras españolas no tributarán en régimen de transparencia fiscal internacional respecto de las rentas obtenidas por sus filiales extranjeras constituidas como entidades de crédito o aseguradoras al amparo de la legislación del país o territorio correspondiente cuando cuenten para realizar su función con los correspondientes medios humanos y materiales. Y lo propio cabe decir cuando las actividades se realicen por medio de establecimiento permanente.

No obstante, cuando las referidas rentas hubieren generado gastos fiscalmente deducibles en sede de entidades vinculadas residentes en territorio español, serán imputables en los términos previstos en el artículo 100.3 i) de la Ley 27/2014.

### 2.4.3. Actividades de escaso valor añadido

El artículo 100.3 h) de la Ley 27/2014 tipifica como renta imputable la derivada de «operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo».

Este precepto transpone el artículo 7.2 a) vi) de la Directiva (UE) 2016/1164.

Las operaciones por las que la entidad no residente obtenga rentas podrán haberse realizado frente a la entidad residente participante o con cualesquiera otras con las que se halle vinculada en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014.

La renta tipificada se caracteriza por la concurrencia de dos notas:

- Deriva de una operación vinculada.
- La actividad realizada por la entidad no residente, o el establecimiento permanente, en orden a su obtención es irrelevante, en el sentido de que añade un valor escaso o nulo.

La primera nota es totalmente objetiva, en tanto que la segunda descansa en un concepto jurídico indeterminado.

Para concretar su presencia habrá de ponerse en relación la organización de medios humanos y materiales de los que dispone la entidad no residente o el establecimiento permanente con la contextura de la operación, de manera tal que, si no es concebible la realización de esta con el concurso de aquellos, la renta será imputable.

Se notará la proximidad del supuesto de adición de *valor económico escaso o nulo* con el de la entidad carente de la *organización de medios materiales y personales*.

El artículo 100.2 de la ley 27/2014 ordena la imputación de «la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español o el establecimiento permanente, cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención incluso si las operaciones tienen carácter recurrente».

La desproporción existente entre la organización de medios humanos y materiales y la contextura de las operaciones o actividades a través de las que se obtiene la renta es común a los apartados 2 y 3 h) del artículo 100 de la Ley 27/2014. Podría, en consecuencia, producirse un supuesto de concurrencia de tales preceptos que ha de resolverse a favor del contenido en el apartado 2, en cuanto resulte de aplicación, pero no así cuando no lo sea, por cuanto las operaciones se realicen con el concurso de los medios humanos

y materiales pertenecientes a otra entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio o bien quepa apreciar que la constitución y operativa de la entidad no residente afectada responda a motivos económicos válidos.

Por tanto, una renta derivada de una operación vinculada en la que la entidad no residente realice una escasa aportación por no disponer de los medios humanos y materiales suficientes será imputable con base en lo previsto en el artículo 100.3 h) aun cuando los medios en cuestión hubieren sido los de otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

#### 2.4.4. Dividendos y plusvalías de cartera

La nueva redacción del artículo 100 de la Ley 27/2014 ha suprimido el refugio establecido por el antiguo apartado 4, relativo a los dividendos y plusvalías de participaciones significativas. En su virtud, no eran imputables tales rentas cuando derivaban de participaciones iguales o superiores al 5 %, mantenidas durante un plazo mínimo de un año y gestionadas mediante la correspondiente organización de medios humanos y materiales.

Se justificaba este refugio en que esos dividendos y plusvalías de cartera vendrían a participar de la naturaleza empresarial de las rentas de las que procedían o reflejaban, respectivamente. En efecto, la transparencia fiscal internacional, tradicionalmente, se ha detenido ante las rentas empresariales.

Sin embargo, comoquiera que la Directiva (UE) 2016/1164 no contiene tal refugio, la nueva redacción del artículo 100 lo ha suprimido. En consecuencia, tales dividendos y plusvalías de cartera deberán imputarse. No obstante, en cuanto reunieren los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley 27/2014, podrán acogerse a la exención prevista en la misma, de manera tal que solamente el 5 % de su importe se integrará en la base imponible.

La supresión del referido refugio determina la inclusión en el régimen de la transparencia fiscal internacional de las rentas de las denominadas entidades *holding*, hasta el momento excluidas por virtud de lo previsto en el antiguo artículo 100.4 de la Ley 27/2014, lo cual, en resumidas cuentas, viene a significar una tributación del 1,25 % de los ingresos por dividendos y plusvalías de cartera.

#### 2.4.5. Exclusión de la imputación por operaciones con terceros

La nueva redacción del segundo párrafo del artículo 100.3 i) de la Ley 27/2014 ha fijado el umbral de operaciones con terceros, excluyente de la imputación, en 2/3, frente al 1/2 de la redacción precedente. En su virtud, la renta tipificada en dicha letra, esto es, la

derivada de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, no se imputará cuando al menos dos tercios de los ingresos derivados de las mismas procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014.

La renta tipificada en el artículo 100.3 i) no lo está en la Directiva (UE) 2016/1164, pero ello no es óbice a su tributación en régimen de transparencia fiscal internacional, habida cuenta de que la norma comunitaria procura una protección mínima.

El establecimiento del ratio excluyente de la imputación en 2/3 está inspirado, pero no obligado, en el refugio de mínimos previsto, con carácter general, en el segundo párrafo del artículo 7.3 de la Directiva (UE) 2016/1164, a cuyo tenor:

El Estado miembro podrá optar por no considerar una entidad o establecimiento permanente como sociedad extranjera controlada según lo previsto en el apartado 1 si un tercio o menos de las rentas de la entidad o establecimiento permanente pertenecen a alguna de las categorías previstas en el apartado 2, letra a).

#### 2.4.6. Exclusión relativa a la Unión Europea

La cláusula de exclusión de la imputación de las rentas de entidades o establecimientos permanentes residentes o ubicados, respectivamente, en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE, contenida en el artículo 100.15 de la Ley 27/2014, reproduce la redacción precedente, si bien ha suprimido el requisito de acreditación de la concurrencia de motivos económicos válidos.

Tal supresión se debe a que el penúltimo párrafo del artículo 7.2 a) de la Directiva (UE) 2016/1164, concerniente a la exclusión de las entidades residentes en algún Estado miembro o que forme parte del Acuerdo del EEE, no contempla tal requisito. En efecto, la norma comunitaria de exclusión descansa exclusivamente sobre la realización de «una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes», sin hacer mención a los motivos económicos válidos.

La nueva redacción del artículo 100.15 excluye la imputación de las rentas obtenidas por una entidad residente en el ámbito geográfico mencionado «siempre que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas».

Se notará que, a diferencia de la norma comunitaria, el artículo 100.15 no enfatiza la característica de *importancia*, tal vez porque se haya querido evitar la indeterminación de la misma o porque se haya estimado que dificultaría el entendimiento del precepto puesto en relación con el artículo 5.1 de la Ley 27/2014.

La causa de exclusión del artículo 100.15 de la Ley 27/2014 está llamada a tener un gran protagonismo respecto de un reducido, pero selecto número de contribuyentes. En particular, cabe citar las entidades *holding*, las tenedoras de patentes y las IIC.

#### 2.4.6.1. El concepto de actividad económica

El artículo 5.1 de la Ley 27/2014 establece que «se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios».

La *ordenación por cuenta propia* del factor trabajo y del factor capital implica la asunción del riesgo empresarial. La ordenación por cuenta ajena de esos factores situaría la realización de la actividad económica en cabeza del ordenante, pero la entidad ordenada también realizaría una actividad económica consistente, precisamente, en prestar el servicio de la ordenación de los factores de la producción por cuenta de un tercero.

La *finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios* implica que la actividad ha de realizarse con vistas a la obtención de una remuneración asociada a los bienes producidos o a los servicios prestados. Por tanto, la mera tenencia de bienes no determina la realización de una actividad económica.

La tenencia de suelo con finalidad puramente especulativa no determinaría la existencia de actividad económica, pero la urbanización del suelo sí la determinaría. La tenencia de un activo financiero tampoco la determinaría, pero ese activo financiero puede ser la consecuencia de una actividad económica crediticia. La tenencia de instrumentos de patrimonio tampoco la determinaría, pero también puede ser la consecuencia de una actividad económica de intermediación en los mercados de capitales.

Esa distribución de bienes y servicios, generalmente, se realizará frente a terceros, esto es, para el mercado, pero también puede hacerse exclusivamente frente a entidades vinculadas.

El apartado 2 del artículo 5 define la *entidad patrimonial* como «aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica». Este apartado no define lo que deba entenderse por actividad económica, si bien indica que la entidad patrimonial «no realiza una actividad económica». Sin embargo, de ahí no se sigue que cualquier actividad realizada por una entidad que no deba ser calificada como patrimonial tenga la condición de actividad económica. Así, la mera tenencia de activos de cualquier naturaleza realizada por una entidad no patrimonial no podrá ser calificada como actividad económica. En suma, la entidad patrimonial, por definición, no realiza actividades económicas, pero la entidad no patrimonial puede realizar actividades que no deban ser calificadas como económicas.

#### 2.4.6.2. Las entidades *holding*

Ese es el caso de la entidad *holding*. En efecto, una entidad *holding* no tendrá la condición de entidad patrimonial por cuanto los valores que posea no se considerarán a los efectos de determinar la composición de su activo, ya que normalmente incidirán en el supuesto previsto en la letra d) del artículo 5.2. Sin embargo, de ahí no se sigue que la entidad *holding* realice actividades económicas.

En efecto, la tenencia, gestión y dirección de participaciones significativas no implica la producción o distribución de bienes. Sin embargo, la gestión y dirección aludida constituye una prestación de servicios, en ocasiones acrecentada por una organización que suministra servicios legales, financieros y fiscales a las sociedades participadas. En tal caso, la entidad *holding* sí realiza actividades económicas.

Ahora bien, los dividendos y plusvalías de cartera que pudiera percibir no son la remuneración de tales actividades económicas. Esos servicios tendrán una remuneración específica que, a efectos fiscales, se cuantificará por el valor de mercado de los servicios prestados.

Así pues, en la entidad *holding* han de distinguirse dos realidades distintas. De una parte, la mera tenencia de las participaciones significativas con la consecuente gestión y dirección de las mismas, y de otra, eventualmente, la prestación de servicios a las entidades participadas. La segunda es una actividad económica, la primera no, por más que la entidad *holding*, normalmente, no se calificara como sociedad patrimonial.

La Consulta de la DGT V0045/2017, de 13 de enero (NFC063601) afirma que:

La entidad consultante pretende iniciar una actividad consistente en la mera gestión y administración de sus participaciones, sin perjuicio de que para realizar sus inversiones pueda captar fondos de terceras personas. En tal caso, la entidad no estaría realizando una actividad para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por tanto, contara o no con medios para el desarrollo de dicha actividad de gestión y administración de sus participaciones, no se podría considerar que la entidad consultante desarrolle una actividad económica en los términos del artículo 5.1 de la LIS.

En similar sentido las Consultas 2714/1997, de 29 de diciembre, y 1014/1998, de 10 de junio. Así pues, la mera gestión y dirección de participaciones no constituye actividad económica. Sin embargo, la prestación de servicios a las entidades participadas sí ha de calificarse como actividad económica.

En la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01), se dice que:

El mero hecho de que una entidad tenga participaciones, aunque sean de control, en una empresa que ofrece bienes o servicios en un mercado no significa que dicha entidad deba ser considerada automáticamente una empresa a efectos del artículo 107, apartado 1, del tratado. (apartado 16, párrafo primero)

Cuando dicha circunstancia solo implique el ejercicio de los derechos vinculados a la condición de accionista, así como, en su caso, la percepción de dividendos, que no son más que los frutos que produce la propiedad de un bien, dicha entidad no será considerada una empresa si por sí misma no ofrece bienes o servicios en un mercado. (apartado 16, párrafo segundo)

Lo relevante del texto precedente es que considera a los dividendos como fruto de la posesión de un instrumento financiero, aunque la participación de la que proceden sea de control. Fruto de una posesión, no de la realización de una actividad económica.

El artículo 7, apartado 10, de la convención multilateral establece que, a los efectos de la disposición simplificada sobre la limitación de los beneficios, el ejercicio activo de la actividad económica no incluye la «tenencia de valores» ni la «supervisión general o servicios de gestión de un grupo societario».

Sin embargo, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el TJUE ha dado un mayor valor a la supervisión o control. Así, en *Cassa di Risparmio di Firenze* (Sentencia de 10 de enero de 2006, asunto C-222/04 [NFJ028807]) dijo que:

Es necesario subrayar que la mera tenencia de participaciones, aunque sean de control, no basta para caracterizar una actividad económica de la entidad que las posee cuando dicha circunstancia solo implique el ejercicio de los derechos vinculados a la condición de accionista o socio, así como, en su caso, la percepción de dividendos, que no son más que los frutos que produce la propiedad de un bien. En cambio, debe estimarse que una entidad que posee el control de una sociedad y ejerce efectivamente dicho control interviniendo directa o indirectamente en la gestión de esta última, participa en la actividad económica desarrollada por la empresa controlada.

Este texto puede llevar a entender que el control y la gestión de las entidades participadas determinan la realización de una actividad económica, pero también que la única actividad económica es la desarrollada por las entidades controladas y que, en la misma, participa la entidad *holding*. Esta segunda interpretación es la que enlaza mejor con los criterios que se desprenden de los textos precedentes.

Así pues, en la realidad de los grupos de empresas nos podemos encontrar con una entidad *holding* residente en algún Estado miembro o del EEE que realice la función de tenencia y gestión y dirección de la participación y que preste diversos servicios a las entidades participadas. En tal caso, la cuestión que se plantea es si el artículo 100.15 de

la Ley 27/2014 impide la imputación de los dividendos y plusvalías de cartera que pudiera obtener.

Tal entidad no tendrá la condición de entidad patrimonial, por cuanto sus participaciones tendrán el carácter de significativas en el sentido del artículo 5.1 c) de la Ley 27/2014, pero de ahí no se sigue, como ha quedado expuesto, que todas las actividades que realice deban ser calificadas como económicas. Esa entidad *holding* realiza dos actividades; a saber: la de mera tenencia, gestión y dirección de participaciones significativas, de la que se derivan frutos financieros (dividendos y plusvalías de cartera), y la de prestación de servicios a las entidades participadas, de la que se derivan ingresos. La primera no tendrá la condición de actividad económica, la segunda sí, según los términos del artículo 5.1 de la Ley 27/2014.

Puesto que el artículo 100.15 de la Ley 27/2014 no contiene una definición de actividad económica, habrá de estarse a la prevista en el artículo 5.1 de la misma. En consecuencia, la entidad *holding* realiza dos actividades, una sola de las cuales puede ser calificada como actividad económica. Bajo la premisa precedente, lo que se trata es de interpretar si la realización de la actividad económica ampara la no imputación de los dividendos y plusvalías de cartera. La respuesta más acertada parece ser la negativa, por cuanto tales rentas no derivan de una actividad económica.

Una interpretación literal del artículo 100.15 podría llevar a la conclusión de que cualquier actividad económica que realizase la entidad controlada podría fundamentar la no imputación de cualquier tipo de renta obtenida por la misma. Bien se comprende que esta interpretación llevaría al absurdo de que una pequeña actividad económica obturase la imputación de cuantiosas rentas.

La interpretación más acorde con el espíritu y finalidad de la norma es predicar la actividad económica respecto de todas y cada una de las rentas tipificadas como susceptibles de imputación. Es cierto que alguna de esas rentas, sea por su naturaleza o por la forma en la que están tipificadas, no pueden, sustantivamente, proceder de actividades económicas, lo que podría avalar la interpretación que se ha reputado incorrecta, pero también lo es que hay otras que sí pueden obtenerse mediante el ejercicio de actividades económicas. Estas rentas serían las afectadas por el impedimento de imputación del artículo 100.15 de la Ley 27/2014.

Con anterioridad a la Ley 11/2020, la cual introdujo el cómputo de un gasto estimado del 5% a los efectos del cálculo de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley 21/2014, la supresión del antiguo artículo 100.4 de la Ley 27/2014 hubiera carecido de efectos prácticos, por cuanto la renta imputable disfrutaba de la misma. Tras la citada modificación normativa, la renta imputable continúa disfrutando de la exención, pero en la determinación de su importe ha de computarse el gasto estimado del 5%, lo que implica la integración en la base imponible del 5% del dividendo o la plusvalía de cartera, imputados vía transparencia fiscal internacional.

### 2.4.6.3. Instituciones de inversión colectiva

El artículo 100.15 de la Ley 27/2014 también exceptúa la imputación de las rentas de las IIC acogidas a la Directiva 2009/65/CE.

El artículo 3 de la Directiva 2009/65/CE excluye de su ámbito de aplicación un conjunto de IIC, básicamente las de tipo cerrado, las que no apelan al público de la Unión Europea y, en fin, las que sigan una política libre de inversión y endeudamiento. La legislación de cada Estado miembro identifica a aquellas IIC que cumplan con la Directiva 2009/65/CE.

Los socios o partícipes de aquellas que no cumplan con la Directiva 2009/65/CE, generalmente conocidas como alternativas según la terminología de la Directiva 2011/61/UE, que regula las entidades gestoras de las mismas, podrán estar sujetos a imputación en régimen de transparencia fiscal internacional bajo el cumplimiento de los requisitos de control y tributación privilegiada previstos en el artículo 100.1 de la Ley 27/2014. Se notará que la sujeción de las entidades gestoras IIC alternativas a la Directiva 2011/61/UE es irrelevante a los efectos de lo previsto en el artículo 100.15 de la Ley 27/2014.

En España, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 del Reglamento de IIC, «se considerarán sociedades de inversión de carácter financiero o SICAV no armonizadas y fondos de inversión de carácter financiero o FI no armonizados aquellos que se acojan a las excepciones previstas en el artículo 72». Entre ellas, están las IIC libre. Habida cuenta de que esta norma trae su causa de la normativa comunitaria sobre la materia, habrá de entenderse que las IIC libre constituidas en un Estado miembro no estarán acogidas a la Directiva 2009/65/CE.

Los socios de estas IIC libre españolas no están sujetos a un régimen de transparencia y, por otra parte, como se ha comentado anteriormente, aquellas tributan al tipo de gravamen del 1 %, en cuanto cumplan los requisitos establecidos al efecto, también comentados, esto es, mínimo de 25 socios que sean profesionales o grandes inversores. Se dibuja así una restricción a la libertad de movimiento de capitales, por cuanto la transparencia fiscal internacional determina una tributación más gravosa para la inversión colectiva exterior respecto de la interior.

Para salvar la presencia de la restricción habría que excluir de la transparencia fiscal internacional a los socios de las IIC libres constituidas en algún Estado miembro de la Unión Europea, pero el artículo 100.15 no contempla tal exclusión. ¿Cómo romper el dilema? Obviamente, esa restricción no se presentaría si las IIC libre tributasen al tipo general de gravamen, pero esto no es así. El dilema también se rompe si la IIC libre extranjera no es comparable a la IIC libre española. La comparación es de resultado incierto, habida cuenta de que la regulación de las sociedades de inversión colectiva libre carece de la precisión que puede hallarse en la de las sujetas a la Directiva 2009/65/CE.

Con todo, el problema solo se presentará en la práctica cuando concurra el requisito de control en los términos del artículo 100.1 a), lo cual, presumiblemente, no acaecerá en la

práctica, por cuanto podrá ser evitado, llegado el caso, mediante la ordenada orientación de los procesos de inversión.

## 2.5. Índice de entidades

El artículo uno.cinco de la Ley 11/2021 ha dado nueva redacción al artículo 119.1 de la Ley 27/2014, relativo a los supuestos determinantes de la baja en el índice de entidades, al objeto de predicar la condición de fallido respecto de la entidad deudora en lugar de hacerlo respecto a las deudas tributarias debidas. Se trata de una mejora técnica.

## 2.6. La jurisdicción fiscal no cooperativa

El artículo decimosexto.uno de la Ley 11/2021 ha dado nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 al objeto de regular la jurisdicción no cooperativa, figura que viene a reemplazar a las de paraísos fiscales, países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación, la cuales se hallan recogidas en numerosas disposiciones fiscales, entre ellas, en la Ley 27/2014, y de ahí el interés de la materia respecto del IS. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo decimosexto.dos de la Ley 11/2021 ha incorporado una nueva disposición adicional décima a la Ley 36/2006, a cuyo tenor, las referencias efectuadas en cualesquiera normas fiscales a tales figuras se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa.

La nueva redacción de la disposición adicional primera no establece el concepto de jurisdicción no cooperativa, limitándose a definir los elementos a los que deberá ajustarse una disposición reglamentaria, con el rango de orden ministerial, en la que deberán identificarse «los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales». Por tanto, a diferencia de la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991, la futura lista podrá referirse no solo a países o territorios, sino a determinados regímenes fiscales existentes en ciertas jurisdicciones fiscales.

Los elementos o criterios por los que debe guiarse la identificación de la jurisdicción no cooperativa son tres; a saber: el grado de transparencia fiscal, la existencia de regímenes fiscales perjudiciales y la existencia de baja o nula tributación.

### 2.6.1. La transparencia fiscal

De acuerdo con lo previsto en la letra a) del apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, la transparencia fiscal, como criterio para considerar a una jurisdicción fiscal como no cooperativa, deberá apreciarse considerando la concurrencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- La existencia de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información, en los términos previstos en la LGT. El capítulo VI del título III de la LGT, incorporado por el Real Decreto-Ley 20/2011, bajo el título de «Asistencia mutua», regula las actuaciones administrativas relativas a tal intercambio, cuyo fundamento reside en un conjunto de instrumentos jurídicos internacionales. Estos son los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, los acuerdos de intercambio de información relativos al Modelo de acuerdo de intercambio de información en materia fiscal de la OCDE, el Convenio multilateral de asistencia mutua OCDE/Consejo de Europa, el Acuerdo FACTA con los Estados Unidos, el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes de Berlín y, en fin, la Directiva 2011/16/CE.
- El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España. Se entiende por efectivo intercambio de información, «la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales».
- El resultado de las evaluaciones «inter partes» realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE. La OCDE ha producido dos estándares internacionales relativos al intercambio de información; a saber: el intercambio de información a petición (*Exchange of Information on Request* [EOIR]) y el intercambio automático de información de cuentas financieras (*Automatic Exchange of financial information* [AEOI]).
- Desde que en 2009 el G20 declaró la extinción del secreto bancario, el denominado Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal ha venido realizando una importante función en materia de transparencia e intercambio de información. En este contexto se inserta la técnica del proceso de revisión entre iguales (*peer review process*) respecto del cumplimiento de los compromisos derivados de los referidos estándares internacionales, rindiendo puntual cuenta al G20.
- El efectivo intercambio de información, relativa al titular real, en los términos de la normativa sobre blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. La Ley 10/2010 establece la obligación de identificación del titular real de activos a cargo de un conjunto de personas o entidades por razón de su relación profesional o de negocios. En este sentido, el artículo 4 de dicha ley establece los criterios definitorios de la titularidad real, así como los elementos básicos de la obligación de identificación del titular real.

En función de los criterios precedentes, puede identificarse una jurisdicción fiscal como no cooperativa y, por consiguiente, ser incluida en la lista que será aprobada mediante orden ministerial.

## 2.6.2. Regímenes fiscales perjudiciales

De acuerdo con lo previsto en la letra b) del apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, podrá ser considerada jurisdicción fiscal no cooperativa aquella que facilite la celebración o existencia de «instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios».

Siguiendo lo anunciado en la Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo de 18 de mayo de 2021 –COM(2021) 251 final–, titulada «Tributación de las empresas para el siglo XXI», la Comisión de la Unión Europea ha presentado, con fecha de 22 de diciembre de 2021, una propuesta de directiva para neutralizar el uso indebido de las sociedades instrumentales con fines fiscales –COM(2021) 565 final 2021/0434 (CNS)–. Existe un indudable parentesco entre las sociedades extraterritoriales y las entidades a las que se refiere la propuesta de directiva.

Las *sociedades extraterritoriales* se caracterizan por la concurrencia de dos notas; a saber: no realizan una actividad económica que presente un nexo con la jurisdicción fiscal en la que se hallan constituidas y están acogidas a un régimen fiscal particularmente beneficioso diseñado para propiciar las operaciones de desviación de beneficios por motivos fiscales.

Consecuentemente, la jurisdicción fiscal que tenga establecido tal régimen fiscal podrá ser calificada como no cooperativa, si bien parece razonable que los efectos de tal calificación se constriñan a las operaciones realizadas con las sociedades extraterritoriales.

## 2.6.3. Baja o nula tributación

De acuerdo con lo previsto en la letra c) del apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, la jurisdicción no cooperativa puede identificarse por la existencia de regímenes fiscales determinantes de nula o baja tributación.

La baja tributación consiste en «un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR», en tanto que la nula tributación acaece cuando «no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda». A estos efectos:

tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

El concepto de nula tributación ya constaba en la primera redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006. No así el de baja tributación. Sin embargo, es interesante

notar, en relación con el primero, que ha sido suprimido el refugio consistente en la existencia de un convenio para evitar la doble imposición.

Bien se comprende que la baja tributación es un concepto jurídico indeterminado. Un indicio para dotarle de efectividad podría ser el tipo mínimo internacionalmente acordado a efectos del proyecto de la OCDE relativo a la tributación mínima global, esto es, el 15%. También, el tipo nominal del 10% del artículo 21 de la Ley 27/2014 o, más rigurosamente, la técnica de comparación de tributación prevista en el artículo 100.1 de la Ley 27/2014 a efectos de la transparencia fiscal internacional.

#### 2.6.4. Estructura de la relación de jurisdicciones no cooperativas

Está por ver cuál será la estructura de esa relación, que deberá ser aprobada por orden ministerial. No obstante, cabe intuir una doble lista. Una de ellas podría contener los países y territorios, en tanto que la otra los regímenes fiscales perjudiciales. A esta segunda lista parece referirse el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, a cuyo tenor, la relación de regímenes fiscales perjudiciales «se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales».

En 1998, la OCDE publicó el informe titulado *Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente*. En el mismo se establecían los criterios para identificar los regímenes fiscales perjudiciales. Se encomendó al denominado Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas la tarea de examinar los regímenes fiscales perjudiciales. En 2014, el Foro rindió su primer informe.

El Informe final de la acción 5 del Proyecto BEPS (2015) perfeccionó los criterios de identificación de los regímenes fiscales preferenciales, reforzando el criterio de la actividad sustancial, en particular, a través de la definición del nexo entre la actividad económica y la jurisdicción fiscal.

A la vista de tales criterios, el Foro ha venido rindiendo periódicamente sus informes. En el informe de agosto de 2021 se dio cuenta de 309 regímenes preferenciales examinados, de manera tal que los que resulten ser declarados perjudiciales normalmente serán abolidos o enmendados por las jurisdicciones fiscales afectadas, disminuyendo así los riesgos de evasión fiscal mediante el desplazamiento artificioso de beneficios.

En 1997, la Unión Europea publicó el Código de Conducta fiscal, que implicó un compromiso político entre los Estados miembros de no introducir y, en su caso, dismantelar, los regímenes fiscales perjudiciales, estableciendo, al efecto, un conjunto de criterios, a cuya efectividad práctica vela el Grupo del Código de Conducta, creado en 1998. Posteriormente, el Grupo amplió el ámbito de sus trabajos, extendiendo su análisis a los regímenes

de países y territorios terceros, así como a la confección de una lista de jurisdicciones no cooperativas. En 2021, el Consejo publicó un documento en el que se daba cuenta de los regímenes preferenciales examinados, distinguiendo entre Estados miembros y territorios dependientes de los mismos, otro documento relativo a los países y territorios terceros y, en fin, otro concerniente a la relación de jurisdicciones fiscales no cooperativas.

La remisión que la norma legal hace a los trabajos de la OCDE y de la Unión Europea en materia de regímenes fiscales perjudiciales permite intuir que la futura orden ministerial tomará estricta razón de los mismos.

### 2.6.5. Convenios para evitar la doble imposición

De acuerdo con el apartado 5 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, puede darse que la lista de jurisdicciones fiscales no cooperativas incluya a algún país con el que España haya concluido un convenio para evitar la doble imposición. En consecuencia, la lista de las jurisdicciones no cooperativas y los convenios para evitar la doble imposición están en relación de compatibilidad, a diferencia del criterio establecido por el Real Decreto 116/2003, a cuyo tenor, la suscripción de tal convenio implicaba la exclusión de la lista de paraísos fiscales.

La nueva regulación establece que «la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio». De esta manera, se pretende alcanzar un equilibrio entre las obligaciones derivadas del convenio bilateral para eliminar la doble imposición y la configuración de una lista de jurisdicciones no cooperativas que, en gran parte, derivará de los criterios y resultados de las iniciativas y trabajos de la OCDE y la Unión Europea.

En este sentido, la no deducción de los gastos derivados de operaciones concertadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales a que se refiere el artículo 15 g) de la Ley 27/2014 podría no ser aplicable mediando un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, por cuanto provocaría una discriminación prohibida por el propio convenio, en cuanto el mismo, como es habitual, estableciere una norma inspirada en el artículo 24.4 del modelo de convenio de la OCDE.

### 2.6.6. Régimen anterior a la futura lista de jurisdicciones no cooperativas

El artículo decimosexto.tres de la Ley 11/2021 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 al objeto de mantener temporalmente la vigencia del Real Decreto 1080/1991. En su virtud, los países o territorios contenidos en la lista establecida en el mismo tendrán la consideración de jurisdicción no cooperativa mientras no se apruebe la orden ministerial que deberá contener la lista de jurisdicciones no cooperativas.

La relación de paraísos fiscales fue establecida por el Real Decreto 1080/1991, con fundamento legal en los artículos 2 de la Ley 17/1991 y 62 de la Ley 31/1990, a los efectos de excluir de la exención prevista en los mismos respecto de ciertos intereses e incrementos de patrimonio de bienes muebles en la, entonces, obligación real de contribuir. Normas posteriores han venido utilizando la relación de paraísos fiscales para otras finalidades tales como, entre otras, excluir la exención de dividendos de fuente extranjera o calificar determinados gastos como fiscalmente no deducibles.

El artículo 2 del Real Decreto 116/2003 introdujo un nuevo precepto en el Real Decreto 1080/1991, en cuya virtud, dejaban de tener la consideración de paraísos fiscales los países o territorios con los que se hubiere suscrito «un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información» a partir de la entrada en vigor de los mismos.

La redacción original de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 amplió el espectro de las figuras respecto de las que las leyes de los distintos impuestos podrían establecer normas restrictivas añadiendo, junto a los paraísos fiscales, la nula tributación y la ausencia de efectivo intercambio de información. En relación con la primera figura, continuaba la excepción representada por el convenio para evitar la doble imposición o el acuerdo de intercambio de información y, con la segunda, el convenio para evitar la doble imposición, en tanto que la tercera se construía, precisamente, por la concurrencia de dichos instrumentos jurídicos.

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006 no establecía mandato alguno. Se limitaba a definir tres figuras tributarias que, se suponía, habrían de seguir los distintos tributos a los efectos de configurar normas restrictivas o protectoras. Era de esperar, sin embargo, que la lista del Real Decreto 1080/1991 se modificase, cuando menos, para excluir a los países y territorios con los que se había celebrado un convenio para evitar la doble imposición y, cuando más, para incluir los países y territorios de tributación nula o reacios al intercambio de información con fines fiscales. Ni el más ni el menos. La lista del Real Decreto 1080/1991 ha permanecido inmutable, si bien habrá de entenderse no aplicable en relación con los países y territorios afectados por un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

La disposición final segunda de la Ley 26/2014 dio nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006. En ella se inscribieron las tres figuras antes mencionadas, al tiempo que se matizaba y enriquecía su contenido con referencias a los trabajos de la OCDE, básicamente, para encauzar la actualización de la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991, a cuyo efecto se habilitaba al «Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales». Pero esta habilitación reglamentaria no ha encontrado, hasta el momento, su debido cumplimiento.

A raíz de la nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, efectuada por la Ley 26/2014, la DGT libró, con fecha de 23 de diciembre de 2014, un informe (2014-09934) en el que, de una parte, se reafirmaba la vigencia de la lista de paraísos fiscales, con las exclusiones derivadas de la entrada en vigor de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición o un acuerdo de intercambio de información, pero de otra se señalaba que, en lo sucesivo, la actualización de la lista no tendría carácter automático, de manera tal que la concertación de los referidos instrumentos jurídicos, por sí mismos, no depararía el efecto de exclusión, aunque sí el fundamento legal para una modificación de la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991.

La esperanza de que la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991 fuera actualizada también ha quedado frustrada.

Tras la nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, establecida por la Ley 11/2021, la lista del Real Decreto 1080/1991 continúa temporalmente en vigor en los términos anteriormente descritos.

## 2.7. Registro Especial de Buques y Empresas Navieras

La disposición final primera de la Ley 11/2021 ha modificado determinados aspectos de la Ley 19/1994 concernientes al Registro Especial de Buques y Empresas Navieras y a los incentivos fiscales para la cinematografía y el audiovisual. En lo referente a estos últimos, la disposición final primera de la Ley 14/2021 ha establecido una nueva regulación que se comenta en el epígrafe 3 siguiente.

Según la exposición de motivos de la Ley 11/2021:

Se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, con el fin 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.

Esta comunicación, a la vista de la competencia suscitada por los pabellones de conveniencia residenciados en Estados terceros, despliega un conjunto de medidas, entre ellas, el denominado régimen de tonelaje en el IS que, atemperadas a las exigencias del régimen de las ayudas de Estado, puedan ser eficaces en orden a contrarrestar esa competencia.

A tal efecto, se añade un apartado 3, se incorpora un nuevo artículo 73 bis y se da nueva redacción al artículo 76, todos ellos de la Ley 19/1994.

En virtud del artículo 73.3, los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado

miembro de la Unión Europea o del EEE «tendrán la consideración de inscritos en el registro especial», siempre que cumplan con los requisitos y condiciones previstos en la disposición adicional decimosexta del texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

El artículo 73 bis establece los requisitos y límites de los incentivos fiscales, los cuales, «conjuntamente con el resto de ayudas al transporte marítimo recibidas por la entidad, no podrán superar el límite previsto en las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo».

En el IS, las entidades inscritas en alguno de los registros de empresas navieras previstos en el texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante podrán acogerse al régimen de las entidades navieras en función del tonelaje establecido en el capítulo XVI del título VII de la Ley 27/2014. Por otra parte, el artículo 76 de la Ley 19/1994 establece una bonificación del 90 % a favor de las entidades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

## 2.8. Régimen fiscal de la SOCIMI

En el preámbulo de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, se lee que:

La combinación de un régimen sustantivo específico conjuntamente con un régimen fiscal especial tiene como objetivos fundamentales continuar con el impulso del mercado del alquiler en España, elevando su profesionalización, facilitar el acceso de los ciudadanos a la propiedad inmobiliaria, incrementar la competitividad en los mercados de valores españoles y dinamizar el mercado inmobiliario, obteniendo el inversor una rentabilidad estable de la inversión en el capital de estas sociedades a través de la distribución obligatoria de los beneficios a sus accionistas.

En ese párrafo se resumen los objetivos y la técnica para lograrlo.

### 2.8.1. Régimen sustantivo de la SOCIMI

El régimen sustantivo de la SOCIMI pivota sobre el objeto social y la distribución de beneficios.

El objeto social debe ser la adquisición y promoción de bienes de naturaleza urbana para su arrendamiento, así como la tenencia de participaciones en otras SOCIMI o en entidades, residentes o no residentes, cuyo objeto social sea el anteriormente señalado y

estén sometidas a un régimen de distribución de beneficios, legal o estatutario, similar al de la SOCIMI o en participaciones de IIC inmobiliarias. Para garantizar objetivamente el cumplimiento del objeto social se establecen unos requisitos relativos a la composición de las inversiones, de manera tal que, al menos, el 80 % de su activo debe estar integrado por elementos patrimoniales relacionados con el mismo.

Los beneficios deben distribuirse, con carácter general, en su 80 %, mediando ciertas especificidades que lo elevan al 100 % o lo reducen al 50 %.

En fin, su capital social, representado por acciones nominativas, deberá ser, como mínimo de 5 millones de euros, las cuales deberán cotizar en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación.

### 2.8.2. Régimen fiscal de la SOCIMI previo a la Ley 11/2021

El régimen fiscal de la SOCIMI descansa en la obligación de distribución de beneficios. Hasta la modificación introducida por la Ley 11/2021, que más adelante se comenta, ese régimen procuraba la tributación de la SOCIMI a un tipo de gravamen cero y a un *gravamen especial* del 19 % sobre el beneficio distribuido, siempre que su perceptor participara en el 5 % o más y los dividendos estuviesen exentos o tributasen a un tipo inferior al 10 % en sede de su perceptor.

Los socios residentes en territorio español tributan plenamente sobre los dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de la participación, en tanto que los socios no residentes lo harán por el IRNR. Respecto de estos últimos, se ha debatido la pertinencia de la aplicación de la exención, propia del régimen matriz-filial, del artículo 14.1 h) del TRLIRNR.

Visto desde una perspectiva de técnica tributaria, el régimen fiscal de la SOCIMI está concebido para situar la tributación de las rentas de las inversiones inmobiliarias con fines arrendaticios en sede de los socios y, desde la perspectiva de la política fiscal, es claramente perceptible el designio de atraer capitales extranjeros al sector de la inversión para el arrendamiento, tal vez también respondiendo a las medidas similares adoptadas por otros países, conocidas como régimen de REITS (*Real Estate Investment Trusts*).

### 2.8.3. Modificación introducida por la Ley 11/2021

La disposición final segunda de la Ley 11/2021 ha introducido un nuevo apartado 4 al artículo 9 de la Ley 11/2009, pasando a numerar 5 el actual 4, al efecto de sujetar a un *gravamen especial* del 15 %, en concepto de cuota del IS, al beneficio que no sea objeto de distribución, excepto en la parte correspondiente a rentas que deban tributar al tipo general de gravamen o que se hallen acogidas al periodo de reinversión.

Este gravamen se devenga el día en el que se adopte el acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio, debiendo ser objeto de autoliquidación e ingreso dentro de los dos meses siguientes.

El resto de los elementos que componen la tributación de la SOCIMI y sus socios permanecen inalterados. La SOCIMI continuará tributando al tipo cero por el IS, si bien el beneficio no distribuido se sujetará a un gravamen especial del 15 %, en tanto que, sobre las rentas distribuidas, la SOCIMI estará sometida a un *gravamen especial* del 19 %, tratándose de socios cuya participación en el capital social de la SOCIMI fuere igual o superior al 5 % y tales rentas tributasen a un tipo de gravamen inferior al 10 % en su imposición personal.

La introducción de este gravamen especial del 15 % ha motivado la nueva redacción del artículo 11.1 de la Ley 11/2009, relativo a las exigencias informativas derivadas de la condición de SOCIMI. Como quiera que la SOCIMI podrá obtener rentas sujetas al tipo general de gravamen, rentas sujetas al tipo cero, rentas sujetas al gravamen especial del 15 % y rentas distribuidas sujetas al gravamen especial del 19 % se hace necesario para la adecuada gestión del tributo acotar las distintas situaciones.

Puesto que la SOCIMI está sujeta a rigurosas obligaciones de distribución de beneficios, no parece que este nuevo gravamen pueda tener una incidencia apreciable. Por otra parte, puede ser superado mediante la distribución plena del beneficio, una vez cumplimentada la exigencia de la dotación de la reserva legal.

La introducción del gravamen especial del 15 % sobre el beneficio no distribuido, en cuanto cuota del IS, podría disparar las dudas relativas a la aplicación de lo previsto en la normativa matriz-filial derivadas de la Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017, caso Wereldhave (asunto C-448/15 [NFJ065784]), a cuyo tenor, el tipo de gravamen cero en la imposición sobre el beneficio equivale a la exención. En efecto, la SOCIMI ya no estaría sujeta al tipo cero, sino también al 15 % sobre el beneficio no distribuido. Sin embargo, la cuestión no es clara porque el beneficio distribuido continuará tributando al tipo cero y no tributará por el gravamen especial del 19 % si el perceptor lo hace a un tipo de gravamen igual o superior al 10 %.

### **3. Ley 14/2021, de 11 de octubre, de medidas de apoyo al sector cultural**

Según el preámbulo de la Ley 14/2021, la misma procede del Real Decreto-Ley 17/2020, de 5 de mayo, que fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del día 20 de mayo de 2020, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como proyecto de ley. Por esta razón, se indica que la técnica legislativa utilizada ha consistido en la incorporación de modificaciones sobre determinados preceptos del Real Decreto-Ley 17/2020, debiendo entenderse en vigor los no modificados.

Esta técnica legislativa es opinable. En efecto, una vez que el decreto-ley se tramita como proyecto de ley, el producto final es una ley sin más especialidad que haber sido tramitada por el procedimiento de urgencia.

La confusión a la que da lugar esta forma de enfocar el engarce entre el decreto-ley y la ley resultante de su tramitación como proyecto de ley es perceptible en las normas concernientes a la modificación de la Ley 49/2002, que más adelante se comentan. En efecto, estas normas se presentan a modo de modificación de la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 17/2020, la cual modificó el artículo 19.1 de la Ley 49/2002, siendo así que las mismas son las contenidas en los artículos 2 y 5 de la Ley 49/2002. En rigor, lo que está haciendo la Ley 14/2021 no es dar nueva redacción a la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 17/2020, sino a los artículos 2 y 5 de la Ley 49/2002, así como reproducir la redacción que el Real Decreto-Ley 17/2020 dio al artículo 19.1 de la Ley 49/2002.

En los comentarios que siguen se hará únicamente mención de las modificaciones y novedades introducidas por la Ley 14/2021.

### 3.1. Cinematografía y audiovisual en Canarias

La disposición final primera de la Ley 14/2021 ha dado nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen fiscal de Canarias. Dicha disposición fue incorporada por el artículo único diecinueve del Real Decreto-Ley 15/2014 con el objeto de mejorar, en relación con Canarias, el incentivo fiscal de régimen común previsto en el artículo 36 de la Ley 27/2014, relativo a las producciones cinematográficas y audiovisuales. Así, cuando el importe de la deducción de régimen común tuvo el límite de 3 millones de euros, el límite en Canarias quedó fijado en 5,4 millones de euros, esto es, un 80 % superior, de acuerdo con el planteamiento básico de mejora de incentivos fiscales en Canarias, cuya plasmación más conspicua se halla en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias.

El Real Decreto-Ley 17/2020 elevó el límite de la deducción, con carácter general, a 10 millones de euros. En relación con Canarias, el Real Decreto-Ley 12/2021 elevó el límite a 12,4 millones de euros con efectos para los periodos impositivos iniciados en 2020 y así lo mantuvo la Ley 11/2021, cuya disposición final primera cuatro dio nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994.

Puesto que el límite de régimen común aumentó en 7 millones de euros, ese aumento habría de llevar el límite en Canarias a 12,4 millones, y esa fue la respuesta del Real Decreto-Ley 12/2021, pero la respuesta fundamentada en el planteamiento básico (80 % superior) lo llevaría a 18 millones. Pues bien, la disposición final primera de la Ley 14/2021 ha cortado por lo sano estableciendo la determinación del límite en función del incremento determinado por aplicación del porcentaje de mejora del 80 %.

La sensibilidad política respecto del régimen económico y fiscal de Canarias está reflejada en la disposición adicional tercera de la Constitución, a cuyo tenor, la modificación del mismo «requerirá el informe previo de la comunidad autónoma». Esta es la razón por la que en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 15/2014 se indicaba que:

Dado que el contenido de este real decreto-ley supone la modificación del régimen económico y fiscal de Canarias se ha procedido a solicitar al Parlamento de Canarias el preceptivo informe exigido por la disposición adicional tercera de la Constitución y por el artículo 46, apartado 3, del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley orgánica 10/1982, de 10 de agosto.

A este respecto, cabe notar que, probablemente por haber sido omitido dicho trámite, con fecha de 28 de octubre de 2021, el Tribunal Constitucional ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 6003-2021, promovido por el Parlamento de Canarias, contra la disposición final primera, apartado cuarto, de la Ley 11/2021.

### 3.2. Organizaciones no lucrativas extranjeras

El artículo decimoprimero.seis de la Ley 14/2021 ha dado nueva redacción al artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de incentivos fiscales al mecenazgo, al objeto de incluir entre aquellas que tendrán la consideración de entidades no lucrativas y que, por tanto, tendrán derecho a los incentivos fiscales correspondientes, a las siguientes:

- Las residentes en el extranjero que operen en territorio español mediante establecimiento permanente y sean análogas a las entidades no lucrativas constituidas en territorio español.
- Las residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado integrante del EEE con el que exista normativa sobre intercambio de información tributaria que sean análogas a las entidades no lucrativas constituidas en territorio español.

En los dos supuestos quedan excluidas las que sean residentes en una jurisdicción fiscal calificada como no cooperativa, excepto si se trata de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que la constitución y operativa respondan a motivos económicos válidos.

La relación de analogía de las entidades no lucrativas extranjeras respecto de las españolas habrá de determinarse tomando en consideración los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 a los efectos de calificar a una entidad como entidad no lucrativa y, por tanto, merecedora del régimen de incentivos fiscales previstos en la misma.

Por tanto, no todas las entidades que, de acuerdo con la legislación de la jurisdicción fiscal de su residencia, tengan la consideración de entidades no lucrativas, podrán disfrutar del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002. Solamente lo disfrutarán aquellas que superen el test de analogía o comparabilidad.

Como consecuencia de la incorporación de esas entidades al disfrute de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, también se ha dado nueva redacción al artículo 5 de la misma al efecto de añadir un nuevo párrafo para precisar que, respecto de ellas, «se aplicará lo dispuesto en este capítulo y en el capítulo siguiente, entendiéndose hechas las referencias del IS al IRNR».

Las entidades no lucrativas que operen mediante establecimiento permanente entran en contacto con la jurisdicción fiscal española en razón al mismo, de manera tal que la renta gravable se determinará por las reglas previstas en el capítulo II del título II de la Ley 49/2002 y, supletoriamente, por las de la Ley 27/2014, a la que se remite el TRLIRNR.

Bajo el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos, estas entidades tendrán derecho a todos los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002. En particular, la base imponible recogerá únicamente las rentas procedentes de las explotaciones económicas no exentas y el tipo de gravamen será el 10 %.

Las entidades no lucrativas que operen sin establecimiento permanente entran en contacto con la jurisdicción fiscal española por razón de la obtención de rentas en territorio español en los términos previstos en el TRLIRNR.

El TRLIRNR no recoge ninguna exención a favor de las entidades no lucrativas extranjeras, pero las rentas que el artículo 6 de la Ley 49/2002 declara exentas en el IS también lo estarán en el IRNR, incluso si se obtienen sin mediar establecimiento permanente, habida cuenta de lo previsto en el nuevo párrafo del artículo 5 de la Ley 49/2002. En consecuencia, los dividendos pagados por entidades residentes en territorio español, entre otros rendimientos vinculados a dicho territorio, estarán exentos en el IRNR y no sufrirán retención, puesto que el artículo 12 de la Ley 49/2002 excluye la misma respecto de las rentas exentas.

Por otra parte, los contribuyentes del IS que efectúen donaciones a favor de las entidades no lucrativas extranjeras, comprendidas en la nueva redacción del artículo 2 de la Ley 49/2002, tendrán derecho al régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo, previsto en el título III de la misma.

Con las modificaciones introducidas en la Ley 49/2002, la legislación española relativa a las entidades no lucrativas pretende ponerse en línea con las exigencias del derecho de la Unión Europea, tal y como fue interpretado por las Sentencias del TJUE Persche (asunto C-318/07), Musicología (asunto C-386/04) y France (asunto C-485/14), siendo a destacar que ya los tribunales de justicia españoles habían venido estimando los recursos basados en la infracción de aquel derecho.

Por lo que se refiere a las entidades no lucrativas extranjeras que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, puede afirmarse que tal pretensión ha sido consumada, pero no así respecto de aquellas que obtengan rentas en territorio español sin el concurso de establecimiento permanente.

Las entidades no lucrativas no residentes sin establecimiento permanente afectadas por la nueva redacción de los artículos 2 y 5 de la Ley 49/2002 son exclusivamente las residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del EEE. En consecuencia, los dividendos e intereses pagados por entidades residentes en territorio español, entre otros rendimientos vinculados a dicho territorio, obtenidos por entidades no lucrativas constituidas en Estados terceros, continúan sujetos y no exentos al IRNR aun cuando sean comparables a las residentes en territorio español, de manera tal que podría presentarse el caso de restricción a la libertad de movimiento de capitales, habida cuenta de su proyección mundial, en los términos del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

### 3.3. Acontecimientos de excepcional interés

Tendrán la consideración de acontecimientos de excepcional interés público, en el sentido del artículo 27 de la Ley 49/2002, los siguientes:

- El evento cultural «El tiempo de la libertad. Comuneros V Centenario», coincidente con el V Centenario de la batalla de Villalar.
- «Andalucía Valderrama Masters», «Centenario Delibes», «Año Santo Jacobeo», «Automobile Barcelona» y «Expo Dubái» a los efectos de ampliar su plazo de aplicación.

Como se apunta más adelante, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 ha engrosado notablemente el elenco de este tipo de acontecimientos.

## 4. Ley de presupuestos generales del Estado para 2022

El artículo 61 de la Ley 22/2021, bajo el título de «Tributación mínima», ha dado nueva redacción o ha modificado los artículos 30, 41, 49.1 y 71.1 de la Ley 27/2014 y ha añadido a la misma el artículo 30 bis con la finalidad de que los contribuyentes del IS satisfagan una tributación no inferior al 15 % de la base imponible.

El núcleo de la reforma es el artículo 30 bis. Su armoniosa inserción en el marco de la Ley 27/2014 ha motivado las restantes modificaciones normativas mencionadas.

Además de esa relevante modificación, las disposiciones adicionales quincuagésima novena a octogésima, ambas inclusive, ensanchan el ya muy nutrido y variopinto repertorio

de los acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

En fin, la disposición adicional quincuagésima octava relaciona las actividades prioritarias de mecenazgo de acuerdo con el artículo 22 de la Ley 49/2002.

## 4.1. Características de la tributación mínima

El nuevo mandato consiste en que «la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 % a la base imponible» corregida en el importe de la reserva de nivelación. Sin embargo, como se verá seguidamente, esto no implica que, en todo caso, la cantidad a ingresar, sin tomar en consideración los pagos a cuenta, deba ser, como mínimo, el 15 % de la base imponible. En efecto, de la cuota íntegra podrán deducirse en su totalidad las bonificaciones y las deducciones para evitar la doble imposición, de manera tal que pudiera suceder que así se llegara a una cantidad inferior al 15 % de la base imponible, la cual *tendrá consideración de cuota líquida mínima*.

De esta manera, el efecto práctico de la tributación mínima consistirá en limitar las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades económicas del capítulo IV del título VI.

Las entidades que soportarán efectivamente la tributación mínima serán aquellas que sean intensivas en la realización de proyectos de I+D+i o las dedicadas a la cinematografía, el audiovisual o las artes escénicas.

En este sentido, la tributación mínima habría venido, exclusivamente, a debilitar el impacto de esos incentivos fiscales.

Por el contrario, no afecta a los incentivos fiscales que se sustancien aminorando la base imponible, cual es el caso de la libertad de amortización o del denominado *patent box*.

Por consiguiente, la tributación mínima no está concebida neutralmente en relación con los incentivos fiscales.

## 4.2. Determinación de la tributación mínima

La tributación mínima se determina mediante la liquidación del impuesto. Por tanto:

- Cálculo de la cuota íntegra, aplicando el tipo de gravamen a la base imponible, corregida en el importe de la reserva de nivelación del artículo 105 y de la reserva para inversiones en Canarias.

- De esa cuota íntegra se deducirán las bonificaciones, tanto las previstas en la Ley 27/2014 como en otras leyes relativas al IS.
- De esa diferencia se deducirá el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional respetando, claro está, los límites propios de cada una de ellas.

Si la cantidad resultante es inferior al 15 % de la base imponible, el proceso de liquidación se detiene. No se practicarán, por consiguiente, las deducciones para fomentar la realización de determinadas actividades económicas. Si es superior, se practican esas deducciones, respetando sus propios límites, los cuales no se ven afectados por la tributación mínima, hasta el punto en que se llegue al 15 % de la base imponible, corregida en el importe de la reserva de nivelación y de la reserva para inversiones en Canarias.

Las deducciones no aplicadas podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, de acuerdo con lo previsto en las normas que las regulan, respetando, en todo caso, la tributación mínima. Por tanto, con carácter general, en los 15 o 18 periodos impositivos siguientes (art. 39.1).

A partir de aquí, se deducirán los pagos a cuenta, esto es, pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta, dando lugar a la cuota a ingresar o a devolver.

### Ejemplo 1

Resultado contable (art. 10)	1.000.000
Libertad de amortización I+D+i (art. 12)	(200.000)
IS (art. 15)	180.000
Deuda tributaria tributación de salida (art. 19)	12.000
Dividendo exento (art. 21)	(60.000) (neto del 5%)
Renta exenta e. p. (art. 22)	(40.000)
Reducción renta intangibles (art. 23)	(80.000)
Reserva de capitalización (art. 25)	(70.000)





▶	
Reserva Ley 19/1994	(30.000)
Base imponible (art. 10.3)	700.000
Cuota íntegra (art. 30)	175.000 (700.000/25 %)
Bonificación Ceuta o Melilla (art. 33)	10.000
Bonificación Canarias Ley 19/1994 (art. 26)	18.000
Deducción impuesto extranjero (art. 31)	30.000
Deducción impuesto extranjero (art. 32)	32.000
Suma de bonificaciones y deducciones	90.000
Cuota líquida	85.000
Cuota líquida mínima (art. 30 bis)	105.000 (700.000/15 %)
Deducción I+D+i (art. 35)	–
Gastos incurridos	800.000
Deducción (art. 35)	200.000 (800.000/25 %)
Límite (art. 39)	21.250 (85.000/25 %)
Pendiente (art. 39)	179.250 (200.000 – 21.250)
Límite (art. 30 bis)	0
Pendiente (art. 30 bis)	200.000 (200.000 – 0)
Deducción Ley 49/2002 (art. 20)	2.000 (pendiente)
Pago fraccionado (art. 40)	47.000
Deuda tributaria	50.000 (85.000 + 12.000 – 47.000)

Puede apreciarse que el efecto práctico de la tributación mínima ha sido impedir la deducción por I+D+i y la relativa a las donaciones a entidades no lucrativas. También puede apreciarse que los incentivos fiscales que operan en base imponible no están afectados.

Por excepción:

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

En consecuencia, las deducciones por inversiones realizadas en Canarias no se verán afectadas por la tributación mínima. Estas deducciones se practicarán atendiendo al límite establecido en el artículo 94 de la Ley 20/1991.

### 4.3. Contribuyentes afectados

La tributación mínima solo afecta a los contribuyentes:

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 suma así esta técnica a la establecida en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/2014, en relación con los denominados grandes contribuyentes, cuyo fundamento es dudoso, por cuanto no se advierte la razón por la que una cifra de negocios relativamente elevada deba implicar la pérdida del disfrute de incentivos fiscales. Menos todavía, por el hecho de tributar en el régimen de consolidación fiscal.

La tributación mínima no se aplica a los siguientes contribuyentes:

- Las entidades no lucrativas acogidas a la Ley 49/2002.
- Las IIC que reúnan los requisitos para tributar al 1 %.
- Los fondos de pensiones.
- Las SOCIMI de la Ley 11/2009.
- Las entidades de la zona especial canaria (ZEC), por la parte de base imponible amparada por el régimen especial previsto en la Ley 19/1994.

Habida cuenta del objeto al que se consagran algunas de estas entidades, difícilmente hubieran podido estar afectadas por la tributación mínima.

## 4.4. Especialidades

Se establecen reglas especiales respecto de los contribuyentes cuyo tipo de gravamen sea distinto del general del 25 %. Estas reglas replican, para estos contribuyentes, la relación del 60 % existente entre tal tipo y el 15 % definitorio de la cuota líquida mínima:

- Entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 %. La cuota líquida mínima se establece en el 10 % de la base imponible.
- Entidades de crédito e hidrocarburos. La cuota líquida mínima se establece en el 18 %.
- Cooperativas. La cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 % a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990.
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. La bonificación del 85 % hasta el momento existente, prevista en el artículo 49.1, se reduce al 40 %, preservándose así la referida relación. Esta reducción hubiera debido motivar la correspondiente modificación del apartado 3 del referido precepto, ya que la restricción que en el mismo se establece respecto de la exención de los dividendos distribuidos por estas entidades deriva, precisamente, del importe de la bonificación.

## 4.5. Grupos fiscales

La tributación mínima se aplica a los contribuyentes que tributen en régimen de consolidación fiscal, cualquiera que fuere su cifra de negocios. Consecuentemente, el proceso de liquidación relativo a los mismos está sujeto a las reglas relativas a la tributación mínima. Este es el sentido de la nueva redacción del artículo 71.1.

## 4.6. La monetización

Determinados incentivos fiscales pueden ser monetizados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 39.2 y 3.

La monetización consta de los siguientes elementos:

- Reducción del incentivo fiscal en un 20 %.
- Deducción del incentivo fiscal de la cuota íntegra, minorada en las bonificaciones y en las deducciones para evitar la doble imposición o cuota íntegra ajustada, en los términos del modelo de declaración.
- Abono a metálico del incentivo fiscal que no ha podido ser deducido por insuficiencia de la cuota íntegra ajustada.

¿Cómo incide la tributación mínima respecto de la monetización?

Caben dos alternativas: una, consiste en una interpretación de la monetización que atempere su régimen al de la tributación mínima; otra, en entender que la monetización no ha sido, en absoluto, afectada.

En el contexto normativo vigente, la interpretación atemperadora no parece posible. En efecto, la monetización implica la efectividad del incentivo fiscal que no ha podido ser deducido por insuficiencia de cuota íntegra ajustada, mediante su abono a metálico, en tanto que la tributación mínima restringe la deducción del incentivo fiscal.

La segunda alternativa parece la más certera, por más que la monetización implique, dentro de sus límites y condiciones, la neutralización de la tributación mínima.

#### 4.7. La tributación mínima en el impuesto sobre la renta de no residentes

El artículo 63.uno de la Ley 22/2021 ha añadido una disposición adicional décima al TRLIRNR, en cuya virtud, en orden a la determinación de la deuda tributaria correspondiente a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, «resultará de aplicación la tributación mínima establecida en el artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS».

De esta manera, se introduce en el IRNR la técnica de la tributación mínima. Consecuentemente, el artículo 63.dos de la Ley 22/2021 ha dado nueva redacción al artículo 19, apartados 4, 5 y 6 del TRLIRNR, relativo a la determinación de la deuda tributaria, al objeto de introducir el concepto de cuota líquida. Por tanto, de la cuota íntegra serán deducibles las bonificaciones y deducciones, en la forma prevista en el artículo 30 bis de la Ley 27/2014, en el bien entendido que «se practicarán en función de las circunstancias que concurren en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español».

#### 4.8. Relación con la imposición mínima global del G20/OCDE

La tributación mínima tiene una cierta semejanza formal con la imposición mínima global. Sin embargo, esas dos técnicas tributarias deparan efectos prácticos bien diferentes.

La *imposición mínima global* tiene por objetivo que los grupos multinacionales tributen, al menos, a un tipo efectivo del 15%.

La *tributación mínima* solo se proyecta respecto de las rentas de las entidades residentes en territorio español y, lo que es más importante, no garantiza que el tipo efectivo de

gravamen sea, cuando menos, el 15 %. En efecto, la tributación mínima no contempla el cálculo del tipo efectivo de gravamen.

#### 4.9. Relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

En cuanto fiscalidad de residentes, la tributación mínima no entra en conflicto con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. Por otra parte, los métodos para eliminar la doble imposición previstos en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición tampoco se ven afectados, tanto si operan en base imponible o como deducciones de la cuota íntegra.

En fin, la aplicación de la tributación mínima a los establecimientos permanentes ubicados en territorio español no perturba el principio de no discriminación, ya que con ello se iguala la posición de entidades residentes y no residentes.

#### 4.10. Relación con el derecho de la Unión Europea

Con carácter general, la obtención de rentas extranjeras sujetas a una retención determinante de un crédito de impuesto minorará la cuota líquida, lo que determina dos efectos:

- Reduce la base de cálculo determinante del límite previsto en el artículo 39 de la Ley 27/2014.
- Puede permitir la operatividad de la tributación mínima.

Los dos efectos determinan una posición comparativamente desventajosa para aquellas entidades que obtengan rentas de fuente extranjera frente a aquellas que las obtengan exclusivamente de fuente local en lo que concierne a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Ahora bien, en la medida en que esas rentas deriven de operaciones transfronterizas amparadas por alguna libertad comunitaria, podría surgir una fricción con el derecho de la Unión Europea.

Se notará que esa posible fricción anida tanto en la tributación mínima como en la forma en cómo está construido el límite a la deducción por la realización de determinadas actividades económicas.

También minorará la cuota líquida la exención de rentas de fuente extranjera, pero, al tiempo, la base de cálculo de la tributación mínima igualmente se ve aminorada, de manera tal que no determina un efecto de discriminación. Ciertamente, frente a una misma inversión el

I+D+i, la entidad que obtiene rentas en el extranjero por medio de establecimiento permanente se halla en peor situación que aquella que opera exclusivamente en territorio español. Para salvar esa discriminación, podría elegir aplicar el método de imputación del artículo 32 de la Ley 27/2014. pero, en tal caso, se abriría el supuesto de discriminación derivado de la disminución de la cuota líquida, anteriormente descrito.

## Ejemplo 2

Sean dos entidades, A y B, las cuales operan con dos establecimientos fabriles. A los tiene ubicados en territorio español, en tanto que B uno de ellos en Portugal. Esos establecimientos producen la misma renta. Las dos entidades realizan inversiones de I+D+i en territorio español por el mismo importe. Las dos entidades sufren una retención extranjera por razón de una imposición de capitales.

	Liquidación de A	Liquidación de B
Renta de la fábrica 1	500.000	500.000
Renta de la fábrica 2	500.000	500.000 (Portugal)
Base imponible	1.000.000	500.000
Cuota íntegra	250.000	125.000
Retención extranjera	60.000	60.000
Cuota líquida	190.000	65.000
Cuota líquida mínima	150.000 (1.000.000/15%)	75.000 (500.000/15%)
Deducción I+D+i	40.000	0
(Gastos incurridos I+D+i)	800.000	800.000
Deducción (art. 35)	200.000 (800.000/25%)	200.000
Límite (art. 39)	47.500 (190.000/25%)	16.250 (65.000/25%)
Límite (art. 30 bis)	40.000 (190.000 – 150.000)	0 (65.000 – 75.000)
Deuda tributaria	150.000 (190.000 – 40.000)	65.000 (65.000 – 0)
Impuesto extranjero (25%)	0	125.000
<b>Total impuesto</b>	<b>150.000 (150.000 + 0)</b>	<b>190.000 (65.000 + 125.000)</b>

Puede apreciarse que, ante una misma inversión, la entidad que ha ejercitado el derecho de establecimiento sufre un perjuicio respecto de aquella que no lo ha efectuado. Ahora bien, ese efecto no se debe a la tributación mínima, sino a la exención de la renta de fuente extranjera.

## 5. Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, de intercambio de información tributaria

El artículo único del Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, ha introducido una nueva subsección 5.<sup>a</sup> en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo V del título II del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Reglamento de aplicación de los tributos). Mediante esta regulación se completa la transposición de la Directiva (UE) 2018/822, la cual modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Previamente, el artículo único de la Ley 10/2020 introdujo en la LGT, a los efectos de dicha transposición, las disposiciones adicionales vigésima tercera y vigésima cuarta. La Orden HAC/342/2021 ha aprobado los modelos de declaración y la Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos.

El objetivo último de las normas mencionadas es disuadir las estrategias de la denominada planificación fiscal agresiva, en cuanto tengan proyección transfronteriza, mediante la obligación que se impone a los intermediarios o beneficiarios de las mismas, según los casos, de comunicarlas a las Administraciones tributarias concernidas si concurre en aquellas alguna de las señas distintivas previstas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, incorporado por la Directiva (UE) 2018/822.

Las señas distintivas se predicán respecto de un mecanismo transfronterizo. El artículo 45 del Reglamento de aplicación de los tributos describe el mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración de la manera más amplia posible, considerando como tal «todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurren» las señas distintivas del anexo IV.

Seguramente ha sido el IS la figura tributaria más afectada por esas estrategias. La lectura de ciertas sentencias de los tribunales de justicia, tales como las relativas al denominado conflicto de los gastos financieros o las concernientes a la compensación de pérdidas transfronterizas, pone de relieve el padecimiento sufrido. Sin embargo, sería injusto no poner de relieve que tales estrategias han sido minoritarias y puntuales y que, en algunos casos, han podido ser constitutivas de economías de opción. Ciertos aspectos de las señas distintivas enlazan con el IS. Por esta razón se espigan algunas de ellas.

El punto 3 de la letra A del anexo IV considera como seña distintiva general, vinculada al criterio del beneficio principal, «un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución».

En la inmensa mayoría de las sentencias relativas al conflicto de los gastos financieros se aprecia una estructura normalizada: adquisición de acciones de sociedades del grupo a una entidad del grupo con financiación facilitada por la entidad transmitente u otra del grupo. Por esta razón, el Real Decreto-Ley 12/2012 pudo introducir en el TRLIS un precepto cuyo supuesto de hecho reprodujo esa estructura y lo propio ha hecho el artículo 15 h) de la Ley 27/2014.

El punto 1 de la letra B del anexo IV considera como seña distintiva específica, vinculada al criterio del beneficio principal:

un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.

La adquisición de sociedades con pérdidas con fines exclusivamente fiscales motivó una norma restrictiva de la compensación de bases imposables en la Ley 43/1995, recogida y ampliada actualmente en el artículo 26 de la Ley 27/2014. En el ámbito del régimen fiscal de las operaciones de fusión y asimiladas se ha venido considerando que una combinación de negocios concebida para procurar el aprovechamiento fiscal de pérdidas carece de motivos económicos válidos.

El punto 2 de la letra B del anexo IV considera como seña distintiva específica, vinculada al criterio del beneficio principal, «un mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas».

La conversión de renta en capital supone que los ingresos derivados de las operaciones realizadas por la entidad, en lugar de registrarse en la cuenta de resultados, incidan en una cuenta de patrimonio neto. Por tanto, para lograr el efecto fiscal, es preciso infringir las normas contables. En este sentido, estas normas son, en cierto modo, un escudo protector de la correcta formación de la renta gravable.

Una irregularidad, en cierto modo similar, es pretender la exención de dividendos de fuente extranjera respecto de ingresos que han motivado gastos fiscalmente deducibles en sede de la entidad pagadora. Las normas sobre asimetrías híbridas de los artículos 15 bis y 21 de la Ley 27/2014 podrían neutralizarla.

El punto 3 de la letra B del anexo IV considera como seña distintiva específica, vinculada al criterio del beneficio principal:

un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos, en particular, a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

En general, responden a la estructura de las operaciones circulares todas aquellas mediante las que se ubican activos en sede de entidades extranjeras controladas que tributan en régimen privilegiado, cuyo uso es cedido a otra entidad vinculada operativa en régimen de arrendamiento o similar. Algunas operaciones circulares podrían ser subsumidas en el artículo 100.3 g) de la Ley 27/2014.

El punto 1 de la letra C del anexo IV considera como seña distintiva, vinculada a las operaciones transfronterizas:

un mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

- a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;
- b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:
  - i) no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero. [El artículo 47 del Reglamento de aplicación de los tributos establece que «se entenderá que se aplica un tipo 0 o casi 0 cuando el país o territorio de residencia del destinatario determina un tipo impositivo nominal inferior al 1 %»]; o
  - ii) figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras;
- c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;
- d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales. [El artículo 47 del Reglamento de aplicación de los tributos excluye de la consideración de régimen fiscal preferente a «aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la Unión Europea»].

El artículo 15 g) de la Ley 27/2014 establece que no son fiscalmente deducibles los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con

personas o entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperadoras, excepto si el contribuyente prueba que el gasto responde a una operación efectivamente realizada.

En la medida en que la ventaja fiscal buscada se pretenda lograr mediante un mecanismo determinante de una asimetría híbrida, el mismo podría estar subsumido en alguno de los supuestos previstos en el artículo 15 bis) de la Ley 27/2014.

Los puntos 2 y 3 de la letra C del anexo IV consideran como señal distintiva, vinculada a las operaciones transfronterizas, un mecanismo en cuya virtud «se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción o una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción».

El artículo 15 bis.8 de la Ley 27/2014 limita la deducción de la retención a la proporción que se corresponda con la renta integrada en la base imponible obtenida en una transferencia híbrida realizada con una persona o entidad vinculada no residente en territorio español.

El punto 4 de la letra C del anexo IV considera, como señal distintiva específica, un mecanismo que incluya transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas. El artículo 47 del Reglamento de aplicación de los tributos establece que «tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 % entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones».

No existe en la Ley 27/2014 ninguna norma que pueda enlazar, en algún modo, con tal señal distintiva.

El punto 2 de la letra D del anexo IV considera, como señal distintiva vinculada a la titularidad real:

un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicos:

- a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y
- b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicos; y
- c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables.

Esta seña distintiva afecta, básicamente, a operaciones de disimulo del beneficiario efectivo, con la finalidad de disfrutar de una ventaja fiscal mediante la interposición de un titular formal. Es en el IRNR donde las mismas tienen especial relevancia. Así, el artículo 14 h) del TRLIRNR rechaza la exención de dividendos pagados en las relaciones matriz-filial en función de unos indicios que denotan la presencia de una titularidad formal.

Los puntos 1, 2 y 3 de la letra E del anexo IV consideran, como seña distintiva relativa a los precios de transferencia:

un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral [o que] conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar [o, en fin,] que implica una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia.

Las operaciones vinculadas deparan un desplazamiento artificioso de beneficios entre entidades del grupo cuando las mismas no se valoran por el valor de mercado. La determinación e identificación del valor de mercado ofrece notables dificultades en el ámbito de los activos intangibles.

El artículo 18 de la Ley 27/2014, siguiendo la doctrina de la OCDE, regula la valoración de las operaciones vinculadas por el valor de mercado. Corresponde al contribuyente demostrar, a través de la documentación, que las operaciones vinculadas han sido valoradas de acuerdo con el valor de mercado. La documentación ha de mantenerse a disposición de la Administración tributaria.

El artículo 47 del Reglamento de aplicación de los tributos elimina la obligación de declarar respecto de aquellas operaciones que hayan sido objeto de un acuerdo de valoración previo, en el sentido del capítulo X del título I del Reglamento del IS.

Puede apreciarse, de acuerdo con lo expuesto, la relación entre los mecanismos transfronterizos que deben ser objeto de declaración por concurrir en los mismos alguna de las señas distintivas y ciertas normas del IS.

La concurrencia de las señas distintivas no implica que el mecanismo u operación a declarar sea constitutivo de fraude o evasión fiscal. Simplemente, existe un riesgo de que lo sea. La Administración tributaria tendrá la oportunidad de examinarlo y expresarse respecto del mismo en la sede electrónica de la AEAT, pero no está obligada a hacerlo, de manera tal que el silencio administrativo no implica la aceptación de la regularidad del mecanismo transfronterizo declarado. Del mismo modo, los contribuyentes no estarán obligados a ajustar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a los criterios que la Administración tributaria pueda publicitar en la sede electrónica.

Los efectos de la declaración son puramente informativos. Las Administraciones tributarias concernidas no tienen otra obligación que la de intercambiar automáticamente las declaraciones recibidas de los obligados y, naturalmente, vigilar el cumplimiento de la obligación de información.

## **6. Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa**

La modificación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa tiene una triple finalidad. En primer lugar, completar la transposición de la Directiva (UE) 2017/1852, ya ejecutada en sus aspectos básicos por el Real Decreto-Ley 3/2020. En segundo lugar, incorporar los compromisos inherentes al estándar de la acción 14 del Proyecto BEPS y, en tercer lugar, tomar en consideración la posición de España favorable a la introducción del arbitraje en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

A tal efecto, modifica una pléyade de artículos del Real Decreto 1794/2008, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (Reglamento de procedimientos amistosos) e introduce un nuevo título IV concerniente a los mecanismos de resolución de litigios a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, pasando el anterior título IV a ser numerado V.

Por el número de artículos afectados, pudiera pensarse que se trata de una reforma radical. No es así. Los contenidos básicos permanecen. Tras la modificación, el Reglamento de procedimientos regula tres procedimientos; a saber: el previsto en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, el previsto en el Convenio 90/436/CEE y el correspondiente a la transposición de la Directiva (UE) 2017/1852.

El nuevo título IV del Real Decreto 1794/2008 establece el procedimiento –calificado como *mecanismo* siguiendo la literalidad de la Directiva (UE) 2017/1852– para resolver los conflictos derivados:

de las medidas adoptadas por España o por otro u otros Estados miembros que impliquen o puedan implicar una imposición no acorde con las disposiciones de los convenios o tratados internacionales aplicables en España por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

Por tanto, solamente podrán acceder al mismo los contribuyentes que sean residentes en España o en cualquier otro Estado miembro.

Los conflictos sobre los que versa el procedimiento regulado en el título IV podrán ser resueltos mediante acuerdo de los Estados miembros concernidos, pero si así no fuere, el obligado tributario «podrá solicitar a la autoridad competente la constitución de una comisión consultiva», si bien la autoridad competente podrá convenir con las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados «la constitución de una comisión de resolución alternativa» en lugar de la comisión consultiva. La comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa emitirán un dictamen que será vinculante para las autoridades competentes.

Junto a la incorporación de un nuevo procedimiento, cabe también destacar ciertas novedades.

En primer lugar, la adecuación de las causas de no admisión de la apertura del procedimiento relativo al Convenio 90/436, concerniente a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, a lo previsto en el apartado 10 de la disposición adicional primera del TRLIRNR. En este sentido, la nueva redacción del artículo 23 del Reglamento de procedimientos amistosos prevé que no se tramitará el referido procedimiento cuando haya sido impuesta, con carácter firme, alguna de las penas y sanciones mencionadas en la disposición adicional primera.10 del TRLIRNR, esto es, las penas por delitos contra la Hacienda pública a las que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal; las sanciones por las infracciones a las que se refieren los artículos 191, 192 y 193 de la LGT, siempre que concorra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de dicha ley; las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley 27/2014, siempre que concorra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la LGT. La concurrencia de esas sanciones también inhabilita el acceso a la comisión consultiva del procedimiento regulado en el título IV.

En segundo lugar, la supresión del supuesto de denegación del inicio del procedimiento amistoso para el caso en el que «se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados». Así rezaba la norma prevista en el antiguo artículo 8.2 d) del Reglamento de procedimientos amistosos, desaparecida tras las modificaciones introducidas por el Real Decreto 399/2021. En la exposición de motivos del Real Decreto 399/2021 se dice que tal supresión responde al cumplimiento del compromiso asumido por España relativo al estándar mínimo establecido en el apartado 1.2 del Informe final de la acción 14 del Proyecto BEPS, indicándose, adicionalmente, que desde el 1 de enero de 2016 las autoridades competentes españolas «no han denegado el inicio de un procedimiento amistoso con base en la aplicación de cláusulas antiabuso».

El apartado 1.2 del Informe final de la acción 14 del Proyecto BEPS establece que:

Los países deberían proporcionar el acceso al PA en los casos en los que exista un desacuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria que realiza el ajuste sobre si se cumplen o no las condiciones para la aplicación de las disposiciones

para prevenir el uso abusivo de los convenios, o sobre si la aplicación de las disposiciones antiabuso del derecho interno entran o no en conflicto con las del convenio.

El apartado 16 de la acción 14 del Proyecto BEPS precisa el alcance del estándar recordando que «solo se refiere al acceso al procedimiento amistoso», pero no a la obligación de tratar de resolver ni a la eventual obligación de someter el asunto a arbitraje, de manera tal que el nuevo estándar mínimo no debería interpretarse en el sentido de incluir el compromiso implícito de asumir esas otras obligaciones.

Al amparo del antiguo artículo 8.2 d) del Reglamento de procedimientos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. núm. 6432/2019 [NFJ083675]) entendió pertinente la denegación de acceso al convenio para evitar la doble imposición hispano-alemán en caso de mediar la aplicación del artículo 15 de la LGT, concretamente, en el contexto del conflicto de los gastos financieros. Esta doctrina, seguramente, ya no será válida en relación con los procedimientos posteriores a la entrada en vigor del Real Decreto 399/2021.

En tercer lugar, la supresión del no devengo de intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso, prevista en el antiguo artículo 15.6 del Reglamento de procedimientos amistosos, explicándose en su exposición de motivos que tal supresión responde «a la práctica internacional observada desde la entrada en vigor del Real Decreto 1794/2008».

## **7. Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración**

Los modelos de declaración por el IS, además de incorporar las incidencias derivadas del conjunto de los decretos-ley que lo han afectado, contienen ciertas novedades. Siguiendo su exposición de motivos, pueden citarse:

- El cuadro de detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS) de la página 19 del modelo 200 tendrá carácter obligatorio para todos los ajustes de las páginas 12 y 13 de dicho modelo.
- Cambios relacionados con el régimen económico y fiscal de Canarias en relación con las deducciones por inversiones en Canarias con límites incrementados, deducción por producciones cinematográficas extranjeras en Canarias, así como relacionados con las inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones en Canarias.
- Nuevo formulario (anexo V) relacionado con la reserva para inversiones en Canarias.

Por otra parte, se modifica la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, «Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del régi-

men económico y fiscal de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, actualizando su anexo al objeto de adecuarlo a las modificaciones derivadas de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.

## 8. Real Decreto-Ley 5/2021

El artículo 4.2 del Real Decreto-Ley 25/2021 ha dado nueva redacción a la disposición adicional tercera.1 c) de la Ley 27/2014 al objeto de añadir a la lista de las ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción de elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades económicas la derivada de la erupción volcánica y otras causas naturales.

Seguramente, la redacción precedente ya cubría suficientemente el nuevo caso, habida cuenta que bajo el concepto de «hundimiento», presente en la misma, cabía la destrucción de bienes causada por la erupción volcánica. Una consulta de la DGT hubiera ahorrado el gasto normativo si acaso se albergaran dudas.

Estas ayudas públicas son compatibles con el mercado interior en los términos del artículo 107.2 b) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en cuanto destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.

Por otra parte, el artículo 28 del Real Decreto-Ley 20/2021 ha considerado actividad prioritaria de mecenazgo, en el sentido del artículo 22 de la Ley 49/2002, la recuperación del patrimonio cultural de la isla de La Palma.

## 9. 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

El artículo único.uno del Real Decreto-Ley 31/2021 modifica el párrafo segundo del artículo 27.11 de la Ley 19/1994 al objeto de extender el plazo de materialización de la inversión anticipada de la reserva para inversiones en Canarias hasta el 31 de diciembre de 2023.

Mediante esta modificación, se adecúa tal referencia temporal al periodo de vigencia del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del tratado, entre ellas, las de finalidad regional, en los términos de la Comunicación de la Comisión relativa a las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional (2021/C 153/01).

El artículo único.dos modifica las referencias temporales previstas en el artículo 29 de la Ley 19/1994, relativas a la ZEC para ajustarlas al término de vigencia del Mapa de Ayudas Regionales, avanzando las mismas en un año, de manera tal que la vigencia de la ZEC tendrá como límite el 31 de diciembre de 2027, prorrogable previa autorización de la Comisión de la Unión Europea, y el plazo de inscripción finalizará el 31 de diciembre de 2023, en el bien entendido que «el mantenimiento de la ZEC estará condicionado en todo caso al resultado de las revisiones periódicas que deba realizar la Comisión Europea».

Del mismo modo, a tenor de la disposición adicional primera, las referidas modificaciones de la Ley 19/1994 «estarán condicionadas a la autorización por la Comisión Europea del Mapa de Ayudas de Finalidad Regional para el periodo 2022-2027».

## 10. Modificación del Plan General de Contabilidad

Aun no siendo una norma de naturaleza fiscal, el PGC tiene una gran trascendencia respecto del IS.

### 10.1. La trascendencia fiscal de las normas contables

El precepto nuclear de la relación entre el IS y la contabilidad es el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, directo heredero del artículo 10.3 de la Ley 43/1995. La convocatoria que en el mismo se contiene a las normas contables contenidas en el Código de Comercio y en las disposiciones que lo desarrollan es uno de los principales enlaces de dicho tributo con la contabilidad. Esa convocatoria es posible porque con la Ley 19/1989 se culminó lo que podría denominarse el proceso de juridificación de la contabilidad. En esa ley halló fundamento legal el PGC, aprobado por el Real Decreto 1643/1990. A partir de ese momento, pudo levantarse acta de nacimiento del derecho de la contabilidad ligado, por otra parte, a la normativa europea, en cuanto dichas disposiciones, además, transpusieron la Cuarta Directiva de 25 de julio de 1978.

Con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002, la Unión Europea puso en funcionamiento una estrategia consistente en la recepción de las normas internacionales de información financiera. En su virtud, las cuentas consolidadas de las entidades cotizadas en mercados regulados habrían de formularse de acuerdo con tales normas, en la medida en que hubieran sido asumidas mediante reglamentos de la Comisión, sin necesidad de transposición a los ordenamientos internos de los Estados miembros. La Ley 62/2003 dispuso lo necesario para la adecuada aplicación de la normativa comunitaria, extendiéndola, de manera voluntaria, a la totalidad de las cuentas consolidadas.

La Ley 16/2007 cerró la brecha que se abría, a raíz de aquella estrategia, entre las normas contables relativas a las cuentas consolidadas y las cuentas individuales, ajustando el

derecho contable «a los criterios incluidos en los reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las normas internacionales de información financiera en aquellos aspectos sustanciales que dichos reglamentos regulen con carácter obligatorio». A tal efecto, dio nueva redacción a los artículos del Código de Comercio y del texto refundido de la Ley de sociedades anónimas concernientes a la contabilidad, lo que motivó la modificación de un nutrido conjunto de preceptos del texto refundido de la LIS.

Con fundamento en la disposición final primera de la Ley 16/2007, el Real Decreto 1514/2007 aprobó el vigente PGC. Precisamente, las habilitaciones reglamentarias contenidas en esa disposición dibujan el mapa de las fuentes del derecho contable.

La Cuarta Directiva fue derogada por la Directiva 2013/34/UE. Con tal motivo, la Ley 22/2015 dio nueva redacción a determinados artículos del Código de Comercio y de la Ley de sociedades de capital, siendo destacable la obligación de amortizar el fondo de comercio y la potencial extensión de la valoración por el valor razonable, confiada a la norma reglamentaria. Consecuentemente, hubo de ser modificada la Ley 27/2014.

Las normas contables son reglas técnicas, inspiradas en unos principios armónicamente entrelazados, pero, al tiempo, son normas jurídicas y, teniendo su cúspide en el Código de Comercio, están perfectamente sujetas al principio de reserva legal y, por ende, son aptas para regular aspectos básicos de la obligación de contribuir por el IS.

Véase, consecuentemente, la trascendencia de las modificaciones del PGC.

## 10.2. La modificación del Plan General de Contabilidad establecida por el Real Decreto 1/2021

Con el Real Decreto 1/2021 se aborda la tercera modificación del PGC tras las efectuadas por el Real Decreto 1159/2010 y el Real Decreto 602/2016. La reforma afecta al criterio de valoración 6.2 del marco conceptual de la contabilidad y a las normas de valoración 9.<sup>a</sup> («Instrumentos financieros»), 10.<sup>a</sup> («Existencias»), 11.<sup>a</sup> («Moneda extranjera») y 14.<sup>a</sup> («Ingresos por ventas y prestaciones de servicios»), así como a las reglas correspondientes de la tercera parte del PGC.

Las modificaciones se insertan en la filosofía que animó la reforma contable manifestada en la Ley 16/2007, esto es, orientar las normas contables en el sentido de las normas internacionales de información financiera recibidas por los reglamentos de la Comisión de la Unión Europea. En el caso, son el Reglamento (UE) n.º 2016/2067, relativo a la norma internacional de información financiera 9.<sup>a</sup>, concerniente a instrumentos financieros, modificado por el Reglamento (UE) n.º 2018/498 y del Reglamento (UE) n.º 2016/1905, relativo a la norma internacional de información financiera 15.<sup>a</sup>, modificado por el Reglamento (UE) n.º 2017/1987.

Estas modificaciones no deben ser vistas a modo de transposiciones de normas comunitarias, sino como ejecución de la filosofía mencionada.

### 10.2.1. La valoración por el valor razonable

El artículo 17.1 de la Ley 27/2014 establece que la valoración de los elementos patrimoniales según las reglas contables será válida respecto de la determinación de la base imponible del IS. No obstante, la valoración por el valor razonable solo surtirá efectos cuando deba reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en una cuenta de reservas, cuando así lo establezca una disposición legal o reglamentaria. Por tanto, no lo será cuando la contrapartida deba ser otra cuenta de patrimonio neto.

El apartado 6.2 del marco conceptual de la contabilidad del PGC define el valor razonable como «el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración». Siguiendo a la NIIF 13.<sup>a</sup>, «Medición del valor razonable», se distingue entre el *mercado principal* y el *mercado más ventajoso*. Sin embargo, no siempre existe un mercado fiable, en cuyo caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, «el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración con los requisitos que reglamentariamente se determine», y de ahí que el apartado 6.2 del marco conceptual, junto a las transacciones recientes de mercado, admita el descuento de flujos de efectivo futuros estimados y los modelos para valorar opciones, jerarquizando entre ellos atendiendo a su cercanía con el mercado.

En el campo de los activos financieros, norma de valoración 9.<sup>a</sup> del PGC, la valoración por el valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias se predica con carácter general. No obstante, entre otros activos financieros, escapa a esta regla de valoración un conjunto de gran significación en el ámbito fiscal, cual es el caso de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas y los instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pueda determinarse por referencia a un mercado activo o no pueda estimarse fiablemente. Bien se comprende que en ambas categorías están incluidos buena parte de los instrumentos de patrimonio, los cuales se valorarán contablemente al coste minorado en el importe de las correcciones de valor que deban practicarse, debiendo recordarse que la pérdida por deterioro de los instrumentos de patrimonio no es fiscalmente deducible, de acuerdo con lo previsto en los artículos 13.2 b) y 15 k) de la Ley 27/2014.

Respecto de los instrumentos de patrimonio que deban valorarse por el valor razonable, las disminuciones de valor no son computables a efectos de la determinación de la base imponible, excepto si, con carácter previo, se hubiere integrado en la base imponible un aumento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 l) de la Ley 27/2014.

En el campo de las existencias, norma de valoración 10.<sup>a</sup> del PGC, la regla general es la valoración al coste, con las correcciones de valor pertinentes, pero, excepcionalmente, los intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta, siempre y cuando que con ello se elimine o reduzca de forma significativa una asimetría contable que surgiría en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable, registrándose la variación de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias. Estas reglas contables no están exceptuadas por las normas fiscales relativas a la valoración de elementos patrimoniales contenidas en el artículo 17 de la Ley 27/2014.

En el campo de la moneda extranjera, norma de valoración 11.<sup>a</sup> del PGC, las diferencias de cambio relativas a los activos financieros de carácter monetario clasificados en la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto serán las correspondientes a las variaciones del tipo de cambio, independientemente de la variación del valor razonable y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Tratándose de partidas no monetarias, las diferencias de cambio se reconocen en patrimonio neto o en pérdidas y ganancias a tenor de la forma en cómo debe reconocerse la variación de valor razonable. No existiendo una norma en la Ley 27/2014 relativa a las diferencias de cambio, se integrarán en la base imponible aquellas que deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no aquellas que deban imputarse a patrimonio neto.

No ha sido objeto de modificación por el Real Decreto 1/2021 la norma 21.<sup>a</sup>, operaciones entre partes vinculadas, la cual merece ser destacada porque, a su tenor, tales operaciones:

se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable, de manera tal que, en su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

Puesto que el valor razonable se determina en función de unos criterios vinculados al mercado, puede afirmarse que el valor de mercado del artículo 18 de la Ley 27/2014, operaciones vinculadas, viene a coincidir conceptualmente con el valor razonable del apartado 6.2 del PGC. De este modo, el cumplimiento de la norma contable determinará el cumplimiento de lo previsto en aquel precepto, y de ahí el valor y significación fiscal de la nueva redacción dada a la misma por el Real Decreto 1/2021.

## 10.2.2. El reconocimiento de los ingresos

En el campo de los ingresos, norma de valoración 14.<sup>a</sup> del PGC, se afianza el criterio de que los mismos deberán reconocerse cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe, sea monetario o razonable de la contrapartida, que se espera recibir de este último. Este criterio es la especificación del principio del devengo, en cuanto principio contable recogido en el apartado 3.3 del marco conceptual del PGC.

No obstante, las reglas contables sufren ciertas correcciones fiscales. Así, el artículo 11.1 de la Ley 27/2014 reconoce el principio del devengo, pero su apartado 4 establece la posibilidad, en relación con las operaciones a plazos o con precio aplazado, de integrar en la base imponible las rentas habidas en las mismas en función del criterio de caja. Por otra parte, la norma contable impide el reconocimiento de un ingreso en las permutas de elementos homogéneos, en tanto que el artículo 17.5 de la Ley 27/2014 establece la integración en la base imponible de la diferencia de valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de los entregados.

La Resolución del ICAC de 10 de febrero 2021 desarrolla las previsiones de la norma de valoración 14.<sup>a</sup> del PGC.

## 11. Directiva (UE) 2021/2101

La referida directiva ha introducido un nuevo capítulo, 10 bis, en la Directiva 2013/34/UE, relativa a las cuentas anuales, al objeto de regular la información concerniente al IS. Afecta a las empresas cuyos ingresos consolidados hayan superado 750 millones de euros.

Esa información deberá desglosarse por países. De esta manera, la información de impuestos país por país deviene pública. En este sentido, el apartado 3 del nuevo artículo 48 *quater* establece que:

Los Estados miembros permitirán que la información enumerada en el apartado 2 del presente artículo se comunique sobre la base de las instrucciones para la comunicación de información a que se refiere el anexo III, sección III, partes B y C, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

Consecuentemente, la normativa contable relativa a esta obligación podrá ajustarse a lo previsto en el modelo 231, «Declaración informativa. Declaración de información país por país (CBC/DAC4)».

Se da así satisfacción a la resolución del Parlamento Europeo de 26 de marzo de 2019, a cuyo tenor, la publicación de la información relativa al IS, desglosada país por país, además de favorecer la transparencia, enlaza perfectamente con la estrategia fiscal del Consejo de la Unión Europea en el dominio del combate contra el fraude y la evasión fiscal.

Bajo determinadas circunstancias, revelar públicamente esa información puede acarrear perjuicios comerciales y de aquí que el apartado 6 del nuevo artículo 48 *quater* establezca que:

Los Estados miembros podrán permitir que uno o más elementos de información que debieran hacerse públicos en otro caso de conformidad con los apartados 2

o 3 se omitan temporalmente del informe cuando su divulgación pueda ser gravemente perjudicial para la posición comercial de las empresas a las que se refiere el informe.

Esta excepción no podrá afectar a «la información relativa a los territorios fiscales incluidos en los anexos I y II de las Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la Unión Europea de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales» (2021/C 413 I/01). El anexo I contiene la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales y el anexo II la de aquellos países y territorios que se hallen en curso de cumplimentar los compromisos asumidos con la Unión Europea de efectuar modificaciones legislativas relacionadas con la transparencia y la abolición de los regímenes fiscales perniciosos. Se inserta esa excepción en el marco de los principios establecidos por la Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de febrero de 2010, sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal (2009/2174[INI]) (2010/C 341 E/07).

Los Estados miembros deberán transponer la directiva, a más tardar, el 22 de junio de 2023.

## Referencias bibliográficas

Sanz Gadea, E. (2020). Tributación de las rentas obtenidas por las instituciones de inversión colectiva (IIC) y sus partícipes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, E1-E166.

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



# Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario?

**Leire Izagirre Aranguren**

Asesora Jurídica del Gobierno Vasco

[leireizagirrearanguren@gmail.com](mailto:leireizagirrearanguren@gmail.com)

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

## Extracto

¿Deberían los robots someterse a gravamen? A través del presente trabajo se pretende abordar la problemática existente en torno a las eventuales obligaciones tributarias de los robots con el fin de generar debate y crear un espacio para la reflexión. Teniendo en cuenta tanto la actualidad del tema como la dimensión de los problemas que puede acarrear el proceso de robotización, en primer lugar, ha sido fundamental establecer un concepto claro del robot. Asimismo, con el objetivo de que los robots sean llamados a pagar tributos, ha sido necesario estudiar si cabe la posibilidad de que sean considerados obligados tributarios o, en su defecto, si se puede dotar de personalidad jurídica a los robots para que sean titulares de derechos y obligaciones a efectos tributarios. Argumentando que los robots pueden tener capacidad para pagar los tributos, se han traído a colación propuestas de diversos autores dirigidas a gravar a los robots y se ha estudiado su idoneidad, concluyendo que la figura más adecuada es la de los impuestos. Sin embargo, a la luz de que un posible impuesto a los robots repercutiría negativamente en la innovación, se han expuesto varias propuestas alternativas. En última instancia, se ha dado término al trabajo comentando los problemas y dificultades que suscita la incorporación a la realidad material de las ideas y soluciones mencionadas.

**Palabras clave:** recaudación de la Administración tributaria; personalidad jurídica; robots; tributos; impuesto sobre robots.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 22-04-2022

**Cómo citar:** Izagirre Aranguren, L. (2022). Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 471, 77-106.



# Tax Challenges arised by robots: the end of the tax system?

Leire Izagirre Aranguren

## Abstract

Should robots be taxed? This work aims to address the existing problem around the possible tax obligations of robots in order to generate debate and create a space for reflection on the topic. Considering the topicality of the subject and the dimension of the problems that robotization can generate, first it has been explained what robots from the perspective of this work are. In addition, the possibility of robots being holders of rights and obligations from the legal point of view has been analyzed, as well as their consideration as taxpayer, to study the possibility of forcing them to pay taxes. Arguing that robots can have the capacity to pay taxes, possibilities proposed by different authors to tax the robots have been outlined and their suitability analyzed, concluding that the most appropriate way is by imposing taxes. However, since a possible tax on robots would have a negative impact on innovation, several alternative proposals have been put forward. Ultimately, the work has been completed by commenting on the problems and difficulties arising from the incorporation of the aforementioned ideas and solutions into material reality.

**Keywords:** revenue from the tax Administration; legal personality; robots; taxes; tax on robots.

**Citation:** Izagirre Aranguren, L. (2022). Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 77-106.



## Sumario

- 1. Introducción
  - 2. ¿Qué se entiende por robot?
  - 3. Tratamiento jurídico-tributario de los robots
  - 4. Los robots y el Derecho Tributario
    - 4.1. Robots, trabajadores y la (no) neutralidad fiscal
    - 4.2. Algunas propuestas para gravar la robótica
    - 4.3. Posibles problemas prácticos
    - 4.4. Alternativas al gravamen de la robótica
  - 5. Breve mirada al entorno internacional
  - 6. Reflexión final
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Desde la creación de internet hasta el día de hoy se han dado numerosos avances e innovaciones, hasta el punto de que se está hablando sobre la Cuarta Revolución Industrial (o robolución), caracterizada por la total automatización de los procesos, sin la intervención humana, donde las redes inteligentes pueden tomar decisiones, cooperar y controlarse a sí mismas en función de las necesidades y del medio (Gómez Salado, 2018, p. 144). En dicho proceso los robots y la inteligencia artificial (IA) juegan un papel crucial, pues pueden llevar a cabo diversas tareas que hasta ahora eran exclusivas del ser humano. En este contexto, es necesario realizar una reflexión para entender qué encaje tienen este tipo de avances en el Derecho.

La robótica está influyendo en todas las ramas del Derecho, por lo que un replanteamiento de carácter transversal como el que indica Santos Flores (2020, p. 58) será indispensable. Desde la perspectiva del Derecho Civil la mayor discusión se ha creado en torno a la responsabilidad por daños causados a un tercero como consecuencia de una acción u omisión de un robot, pues todavía no está regulada esta materia (Azcárate Manchado, Ruiz Torres y Amorós Lozano, 2020). Dentro del Derecho Penal se han puesto en tela de juicio los sistemas basados en la IA que miden el riesgo de reincidencia de los reos, entre otros, COMPAS (de las siglas en inglés *Correctional Offender Management Profiling for Alternative Sanctions*) y LSI-R (de las siglas en inglés *Level of Service Inventory-Revised*) que se usan en Estados Unidos<sup>1</sup>. En cuanto al Derecho Tributario, se espera que los problemas generados

---

<sup>1</sup> Aunque los jueces impongan una sanción en función del riesgo que identifiquen en cada caso los algoritmos mencionados, los derechos de propiedad no permiten conocer las circunstancias que se tienen en cuenta para determinar el nivel de riesgo, aunque se sabe que se tienen en cuenta circunstancias como

por la robótica vengan de dos vertientes: por un lado, dado que los sistemas basados en la IA se utilizan para el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los obligados tributarios y para actuar contra el fraude fiscal, la protección de los datos y derechos fundamentales de los obligados tributarios resulta de especial interés; por otro lado, se piensa que la utilización de los robots y los sistemas de la IA para el ejercicio de la actividad empresarial supondrá una reducción en la recaudación de la Administración tributaria.

Según numerosas investigaciones llevadas a cabo en los últimos años, una ingente cantidad de puestos de trabajo están en riesgo de ser sustituidos por robots y es a causa de esta sustitución que se espera que haya una reducción en la recaudación de la Administración tributaria. Así, conforme al estudio realizado por Oxford Economics en 2019 (pp. 4 y 16), 20 millones de puestos de trabajo relacionados con la producción para el año 2030 serán sustituidos por robots industriales, lo que supondrá un 8,5 % de la producción mundial<sup>2</sup>. En el caso de España, según los últimos datos publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) la automatización pondrá en peligro el 21,7 % de los puestos de trabajo (García Vega, 25 de mayo de 2019). Sin embargo, existen también publicaciones que se expresan en sentido contrario y que defienden no solo que no se van a perder puestos de trabajo a causa de la sustitución, sino que se van a crear más. En este sentido se pronuncian tanto el Banco Mundial (2019, p. 2)<sup>3</sup> como la Federación Internacional de la Robótica (Gemma y Litzenbeger, 15 de febrero de 2017), pues consideran que los robots van a provocar el desplazamiento de los empleados, de puestos de trabajo repetitivos y poco creativos, a puestos en los que será necesaria la creatividad y la inteligencia humana.

Aunque por ahora es demasiado pronto para saber lo que va a ocurrir en el medio y largo plazo, se puede hablar con más certeza sobre los acontecimientos del corto plazo. Abbott y Bogenschneider (2018, p. 159) hablan de un periodo de transición en el cual se producirán pérdidas de puestos de trabajo y la tasa de desempleo sufrirá un aumento significativo. Por lo tanto, en el corto plazo la integración generalizada de los robots en la economía no solo va a poner en peligro los puestos de trabajo (sobre todo los menos cualificados<sup>4</sup>), sino tam-

---

la raza, el género o el lugar de residencia. La cuestión analizada al detalle en De Miguel Beriain y Pérez Estrada (2019, p. 533); Marcy (15 de abril de 2015).

- <sup>2</sup> Tres serían las causas de la sustitución: 1) Los robots son más baratos que los humanos; 2) Los robots tienen cada vez mayores capacidades; 3) La demanda de bienes manufacturados está en aumento y en este escenario China está invirtiendo en robots para posicionarse como productor mundial de estos bienes.
- <sup>3</sup> Según el Banco Mundial las inquietudes que se están generando en torno a la robótica y los puestos de trabajos son infundadas y no hay motivos para pensar que a causa de los robots se produzca una destrucción masiva de los puestos de trabajo.
- <sup>4</sup> Sin pretender alejarnos del objeto de estudio del presente trabajo, cabe mencionar que el hecho de que la robotización influya en los puestos de trabajo de baja cualificación es sinónimo del aumento de las desigualdades económicas y sociales existentes, ya que la robotización afectará mayormente a los trabajadores más vulnerables y, además, el proceso no se dará de la misma manera en todos los países (se

bién el sistema tributario. Los robots y los sistemas basados en la IA, además de automatizar y digitalizar los procesos industriales están provocando una reducción en la recaudación que realiza la Administración tributaria. De hecho, debido a la situación de desempleo de los trabajadores, la recaudación que se realiza tanto a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) como a través de las cotizaciones a la Seguridad Social (SS), irá disminuyendo. Teniendo en cuenta que en el sistema tributario vigente las rentas del trabajo sufren mayor gravamen que las rentas del capital (Mazur, 2019, p. 281; Pérez Bernabéu, 2019, p. 146), las consecuencias podrían llegar a ser catastróficas.

Con todo lo expuesto, los aspectos a tratar podrían haber sido muy diversos, si bien el objeto principal de este trabajo se ha limitado a analizar la problemática que los robots plantean en el marco del Derecho Tributario, especialmente en el ámbito de la recaudación. A partir de las declaraciones realizadas por Bill Gates en 2017 (Quartz, 16 de febrero de 2017) se ha formulado la siguiente pregunta: ¿Deberían los robots someterse a gravamen? De este modo, el presente artículo pretende responder a la pregunta formulada y suscitar un sano debate en torno a la robótica y la recaudación tributaria con el fin de que se expongan todo tipo de opiniones.

## 2. ¿Qué se entiende por robot?

A fin de saber si los robots pueden ser obligados tributarios, previamente es necesario ahondar en su concepto. Pero no solo se debe tratar de dar una definición de los robots, sino también de los sistemas basados en la IA, porque debido a los avances que se han dado en los últimos años, los límites que existían entre ambos se han ido desdibujando hasta el punto de que han confluído. Sin embargo, existe cierta dificultad a la hora de dar una definición unívoca de dichos dispositivos, ya que existen diversas definiciones y organizaciones e instituciones internacionales se están encontrando con la dificultad de establecer un único concepto consensuado a nivel internacional<sup>5</sup>.

El término «robot» fue empujado por primera vez en el año 1923 por Karel Čapek en su obra *R.U.R (Rossum's Universal Robots)* y proviene de la palabra checa *robota* que significa «criado», «sirviente» o «trabajador forzado» (Gómez Salado, 2018, p. 144). Con el tiempo se ha ido alejando del significado despreciable que tenía en su origen, no hay más que ver

---

prevé una clara asimetría). A ello hay que añadir el descenso en la recaudación de las cotizaciones de la SS, convirtiéndose en un factor adicional que pondrá en peligro el Estado del Bienestar. Véanse: Gómez Salado (2018, pp. 140-170); Díaz y Grau Ruiz (2020, pp. 340-350).

<sup>5</sup> «To be subject to tax, a robot must be clearly determinable from a legal point of view. The concept of "robot" is still not sufficiently delimited today to be adequately defined legally. This task is rather difficult». Oberson (2017, p. 249). «A nivel legal existen diversas aproximaciones al concepto de robot, pero ninguna está reconocida o consensuada a nivel internacional ni europeo [...]». Santos González (2017, p. 31).

cómo lo define la Real Academia Española (RAE) (2021): «1. Máquina o ingenio electrónico programable que es capaz de manipular objetos y realizar diversas operaciones. 2. Robot que imita la figura y movimientos de un ser animado». De las definiciones que ofrece la RAE se pueden extraer algunos elementos comunes: son máquinas que se asemejan a la apariencia del ser humano o de los seres vivos, que son programadas por el propio ser humano y que se ponen en contacto con el entorno para llevar a cabo diversas acciones.

Desde un punto de vista técnico, la Organización Internacional de Estándares (ISO, por sus siglas en inglés), en la norma 8373:2012, establece un concepto para los robots industriales. Según la citada norma se entiende por robot industrial un «manipulador multifuncional con varios grados de libertad, capaz de manipular materias, piezas, herramientas o dispositivos especiales según trayectorias programadas para realizar tareas diversas» (Santos Flores, 2020, p. 64). No obstante, al ser una definición bastante restrictiva (solamente define los robots industriales) excluye a otro tipo de dispositivos que no encajan en ella, tales como, nanorrobots, *softbots*, *cyborgs* o los robots imprimibles (Barrio Andrés, 2019, p. 73). En consecuencia, la definición que da la ISO queda obsoleta (Barrio Andrés, 2019, p. 75), pues hoy en día existen multitud de robots más allá de los industriales y, por tanto, se debe encontrar una definición que abarque a la totalidad de robots que sean susceptibles de generar problemas dentro del sistema tributario.

Ahora bien, cuando se hace referencia a robots susceptibles de generar problemas en el sistema tributario, ¿a qué tipo de robots nos estamos refiriendo? Pues bien, nos estamos refiriendo concretamente a robots que tienen incorporada la IA, o, dicho de otra forma, a robots inteligentes. Según Tirado Robles (2020, p. 43) y Fernández Amor (2018, p. 57) desde el punto de vista del derecho se espera que la mayor parte de los problemas ocasionados por la robótica se creen a causa de este tipo de robots. Aquellos que no tengan integrada la IA pueden ser considerados como cosas simples sin riesgo potencial, no así los robots inteligentes, puesto que son capaces de comportarse de forma «racional», analizar el entorno y llevar a cabo diferentes acciones por sí mismos, pudiendo llegar a comportarse de manera autónoma sin necesidad de intervención humana.

Para entender mejor qué son los robots inteligentes, primero hay que definir la IA, que se entiende como la combinación de algoritmos que buscan la creación de máquinas con las mismas capacidades del ser humano y que habilitan a los robots para operar sin la interacción humana<sup>6</sup>. Hoy en día existen dos tipos de IA: la IA dura (*hard AI*, en inglés) y la IA

---

<sup>6</sup> Para profundizar más en el concepto de la IA véanse entre otros: Rouhiainen (2018, p. 17); Comisión Europea (2020). Además, en esta materia cabe destacar la reciente propuesta realizada por la Comisión Europea en torno a nuevas normas y medidas para favorecer la excelencia y la confianza en la inteligencia artificial, pues en ella se ha recogido la necesidad de que todos los Estados miembros tengan una definición de la IA basado en el riesgo. Se distinguen la IA de riesgo inadmisibles, de alto riesgo, de riesgo limitado y de riesgo mínimo o nulo, por lo que las exigencias de cada categoría variarán en función del riesgo que estos supongan. Comisión Europea (21 de abril de 2021).

blanda (*soft AI*, en inglés). A través de la primera se pretende crear un cerebro humano con capacidad de ser mayor o igual que el ser humano. La segunda trata de crear una inteligencia que se limita a la realización de actividades concretas, sin capacidad para mantener estados de ánimo. Según los expertos, los avances actuales se limitan de momento a la IA blanda (López de Mantaras, 2019, p. 161).

En este contexto hay que traer a colación la Resolución del Parlamento Europeo de 2018 con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica, ya que en ella el Parlamento insta a la Comisión a que defina los robots inteligentes a partir de las características que presentan estos, que son las siguientes:

- Capacidad de adquirir autonomía mediante sensores o mediante el intercambio de datos con su entorno (interconectividad) y el intercambio y análisis de dichos datos.
- Capacidad de autoaprendizaje a partir de la experiencia y la interacción (criterio facultativo).
- Un soporte físico mínimo.
- Capacidad de adaptar su comportamiento y acciones al entorno.
- Inexistencia de vida en sentido biológico.

Los robots inteligentes serán aquellas máquinas o sistemas capaces de tomar decisiones y aprender de forma autónoma (sin intervención humana) a través de sensores y programas de gestión de datos, poniéndolos en contacto con el mundo físico, analizando y modificando sus elementos. Así, como indica Palmerini (2017, p. 65), desde un punto de vista técnico tendrán importancia la capacidad de recoger datos mediante sensores (*sense*), de procesar los datos en bruto (*think*) y de planificar y cumplir acciones mediante conocimientos e informaciones adquiridas, generalmente, en función de objetivos prefijados (*act*), quedándose en un segundo plano la inexistencia de vida en sentido biológico y un soporte físico mínimo. Si estos elementos se consideraran importantes, quedarían fuera los robots que, sin soporte físico, se limitan a ser programas informáticos.

Además, si el objetivo de establecer una definición clara de los robots a efectos fiscales atiende a la necesidad de identificar aquellos dispositivos que puedan generar problemas en el sistema tributario, entonces las funciones de los robots (las capacidades) deben tener mayor importancia que su apariencia externa (acercarse a la apariencia humana). En el Derecho, en general, y en el Derecho Tributario, en particular, se espera que los riesgos se deriven de las funciones que pueden llevar a cabo los robots (no de su apariencia física o externa), que están provocando la sustitución de los trabajadores en el mundo laboral, reduciendo así la recaudación de la Administración tributaria.

En consecuencia, desde el punto de vista del presente trabajo, el concepto de robot que nos interesa es el que tenga integrada la IA, esto es, aquellos robots que puedan ser capa-

ces de sentir, pensar, organizar y llevar a cabo acciones. Se tiene que llegar a establecer una definición neutral en forma para que entre la decisión de incorporar un robot al proceso productivo y contratar un trabajador no se creen distorsiones (Oberson, 2017, p. 250); y en dicha labor lo relevante es la funcionalidad (no la apariencia).

### 3. Tratamiento jurídico-tributario de los robots

El artículo 35 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Además de las figuras mencionadas, también tendrán la consideración de obligados tributarios los sujetos recogidos en el segundo párrafo del citado artículo, entre otros, los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente y los obligados a realizar pagos fraccionados. Según Martín Queral *et al.* (2019, p. 282) a la hora de regular los obligados tributarios el legislador ha optado por una fórmula general donde los sujetos ocupan posiciones jurídicas diferentes y donde lo único que comparten es su obligación para cumplir obligaciones tributarias, bien sean de carácter formal o material.

Dicho lo anterior, para que los robots sean llamados al cumplimiento de obligaciones tributarias, más precisamente, al pago de los tributos, como paso previo se tiene que estudiar si cabe la posibilidad de que estos sean obligados tributarios y más concretamente, contribuyentes del artículo 36.2 de la LGT (es decir, quienes realizan el hecho imponible y, por tanto, sean sujetos pasivos obligados a cumplir la obligación tributaria principal).

El primer requisito que los robots tienen que cumplir para que puedan considerarse obligados tributarios viene recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española (CE), que posteriormente ha desarrollado la LGT en su artículo 3.1. Así establece el citado precepto constitucional: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

En dicho artículo se recogen los principios inspiradores del sistema tributario, que son: el principio de generalidad, de la capacidad económica, de la igualdad, de la progresividad y de la no confiscación<sup>7</sup>. En cuanto a los obligados tributarios interesa el principio de la capacidad económica, pues es la razón, el fundamento y la medida por el que se impone un tributo. Dicho principio responde a la capacidad real de pago de las aportaciones que cada obligado tributario debe realizar a la Administración tributaria en función de su capacidad

---

<sup>7</sup> Si en un futuro los robots pasan a ser sujetos de derecho, ya sea por la vía civil ya sea por la vía tributaria, cabe recordar que también les serán de aplicación los principios tributarios, al ostentar la posición de sujeto pasivo.

contributiva. De esa manera, cada obligado tributario contribuye de acuerdo con las rentas, ingresos, frutos o beneficios que disponga, respetándose en todo caso tanto el límite mínimo necesario para la vida y el límite máximo de la no confiscación para que no se produzca la pérdida de patrimonio (Santos Flores, 2020, p. 81). Cabe destacar que los hechos representativos de la capacidad económica son la titularidad de los bienes, la obtención de rentas, el consumo de bienes y el tráfico o circulación de la riqueza.

Relacionando lo dispuesto en la Constitución con lo dispuesto en la LGT, los sujetos obligados a hacer frente a los gastos públicos serán, en términos generales, las personas físicas y jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica, es decir, las personas físicas o jurídicas titulares de bienes, receptoras de rentas, consumidoras de bienes o que realicen el tráfico o circulación de la riqueza. Los robots, por tanto, para que sean llamados al pago de los tributos deberán exteriorizar alguna capacidad económica, por ejemplo, a través de la titularidad de bienes u obtención de rentas. En principio, la exteriorización de dicha capacidad económica debería ser, de acuerdo con las normas del Derecho Civil, a través del reconocimiento de la capacidad jurídica (capacidad para ser titulares de derechos y obligaciones) y la de obrar (capacidad para ejercer derechos y cumplir con las obligaciones) (Fernández Amor, 2018, p. 88)<sup>8</sup>. En este punto, sin embargo, la doctrina se encuentra dividida entre la corriente que defiende que es posible reconocer a los robots personalidad jurídica y la que rechaza totalmente cualquier intento de reconocimiento de la personalidad a los robots.

La respuesta a la pregunta de si los robots pueden ser obligados tributarios viene de dos sentidos diferentes. En primer lugar, del Derecho Tributario, pues, al ser una rama del derecho que goza de autonomía legislativa, diferenciada del Derecho Civil, del Derecho Administrativo y del Derecho Mercantil, a la hora de enumerar los obligados tributarios, el Derecho Tributario no se rige en todos los casos por las normas contenidas en el Derecho Civil y el artículo 35 de la LGT es el reflejo de dicha autonomía reconocida al legislador tributario para la elaboración de sus propias normas. El citado precepto normativo señala que tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. De esta manera, se pone de manifiesto la posibilidad de imponer a los robots obligaciones tributarias sin que tengan personalidad jurídica<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> En el mismo sentido se pronuncia Santos Flores (2020, p. 8), quien indica que mientras no se reconozca personalidad jurídica y capacidad financiera de pago a los robots, la potencialidad de estos para generar riqueza influirá directamente en la capacidad económica de la persona que se sirve del uso de los robots o de las actividades que estos realizan.

<sup>9</sup> Oberson (2017, p. 251) habla sobre la responsabilidad fiscal específica para robots (*specific tax liability for robots*), la cual haría posible someter a gravamen a los robots sin haberles reconocido previamente personalidad jurídica, y solo serviría a los efectos del Derecho Tributario.

En segundo lugar, el Derecho Civil también ofrece soluciones, ya que, si no se realiza una calificación autónoma de tal índole por parte del Derecho Tributario, cabría la posibilidad de reconocer a los robots capacidad jurídica y capacidad de obrar según la normativa civil. Se trataría de calificar a los robots como sujetos de derecho, por lo que serían titulares de ciertos derechos y obligaciones, entre otros, de la obligación del pago de tributos.

La evolución histórica nos ha enseñado que el Derecho Civil no solo ha reconocido personalidad jurídica al ser humano y, por tanto, no solo existe un tipo de persona; por el contrario, remitiéndonos al Código Civil (CC), además de las personas naturales, se puede observar que las personas jurídicas también son sujetos de derecho (véase el título II del CC). El reconocimiento de la personalidad a ciertos sujetos (personas naturales y personas físicas, entre otras) pone de manifiesto que dicho acto es fruto de la elección que hace el legislador basándose en la situación social vigente en un determinado momento. Para entender mejor esta idea, basta mencionar las palabras de Barrio Andrés (2019, p. 87), pues según el autor la situación jurídica de las personas físicas no es coincidente y depende del tiempo y de las circunstancias socioculturales. Cabe recordar que en España las mujeres obtuvieron el derecho a voto o a la realización de actos jurídicos sin el consentimiento de sus maridos en el siglo pasado y que el matrimonio entre las personas del mismo sexo se legalizó en el año 2005.

De conformidad con el artículo 333 del CC, los robots entrarían dentro de la categoría jurídica de cosas o bienes, ya que se adquieren en propiedad y no son titulares de derechos y obligaciones. Así ha señalado Navejans (2019, p. 41), quien defiende que los robots son solo objeto de derecho<sup>10</sup>. Imposible sería considerar a los robots como personas naturales, pues según el artículo 29 del CC el nacimiento determina la personalidad. Al no tener los robots vida en sentido biológico, cualquier posibilidad de poder incluirlos en la categoría de personas naturales queda descartada. No ocurriría lo mismo con las personas jurídicas, y así lo defiende Rosales de Salamanca Rodríguez (12 de diciembre de 2016), pues considera la posibilidad de incluir a robots dentro de una categoría análoga a la de las personas jurídicas<sup>11</sup>.

Atendiendo a la normativa vigente y al nivel de desarrollo de los robots, en la actualidad se incluyen dentro de la categoría de cosas, pero esto no significa que los robots no puedan entrar dentro de la categoría de personas jurídicas, ni ser considerados entidades

<sup>10</sup> «Par opposition aux personnes, le robot n'est actuellement qu'un objet de droit, puisqu'il est une chose d'un point de vue juridique».

<sup>11</sup> Santos González (2017, p. 42) se pronuncia totalmente en contra de dicha idea, quien expone que «el robot y la persona jurídica son condiciones jurídicas distintas», si bien, añade que si se tienen en cuenta las teorías antiformalistas cabría la posibilidad de incluirlos en la categoría de personas jurídicas, por lo tanto, a partir del momento en el que se otorgue personalidad a los robots, cabría la posibilidad de incluirlos dentro de la categoría de las personas jurídicas.

autónomas. En relación con la necesidad de reconocer a los robots personalidad jurídica propia, cabe destacar la Resolución del Parlamento Europeo de 16 de febrero de 2017 sobre normas de Derecho Civil sobre robótica. Concretamente en la recomendación 59.f, el Parlamento Europeo (2018) ha afirmado que es recomendable crear una personalidad jurídica propia para los robots a largo plazo, con el fin de que los robots, al menos los más complejos, se consideren personas electrónicas.

Para el Parlamento Europeo, el elemento fundamental para la creación de una categoría jurídica propia es la autonomía de los robots, es decir, la capacidad para tomar decisiones por sí mismos y aplicarlas a la realidad material, con total independencia del control externo. Se espera que desde el punto de vista jurídico los robots que generen problemas sean los que tienen incorporada la IA, precisamente porque los avances que se están dando en la IA hacen posible que los robots tengan cada vez más autonomía. Por ello, el Parlamento Europeo junto con la creación de una personalidad jurídica propia para los robots autónomos, ha considerado prioritario crear una Agencia Europea especial y un registro avanzado de robots.

Como vemos, está más que superada la idea de que solo las personas naturales pueden ser titulares de derechos y obligaciones, por lo que tampoco plantea grandes dificultades el argumento de que los robots puedan ser titulares de derechos y obligaciones. Por ello, el debate debería versarse sobre los derechos y obligaciones (en nuestro caso, de contenido tributario) que pudieran o deberían tener los robots.

## 4. Los robots y el Derecho Tributario

### 4.1. Robots, trabajadores y la (no) neutralidad fiscal

Aunque todavía es demasiado pronto para extraer una conclusión clara de lo que va a suceder en el largo plazo, se espera que en el corto plazo la integración generalizada de los robots ponga en peligro los puestos de trabajo y, por ende, disminuya la recaudación tributaria. Se convierte, así, en imprescindible la búsqueda de soluciones que garanticen una buena recaudación y el mantenimiento del Estado actual de Bienestar, sin perjudicar las actividades destinadas a la investigación, desarrollo e innovación (I+D+i).

Este epígrafe, por tanto, pretende proponer una serie de medidas que puedan ser llevadas a cabo para garantizar la recaudación de la Administración tributaria. Así, en el epígrafe 4.2 se hablará sobre la creación de un posible tributo aplicable a los robots, por lo que se expondrán varias opciones y se analizará tanto su idoneidad como su viabilidad. En el epígrafe 4.4 se pondrán de manifiesto algunas soluciones alternativas que puedan ser implantadas sin que perjudiquen la I+D+i.

La búsqueda de soluciones debe partir de una idea principal: la (no) neutralidad en el tratamiento jurídico-tributario de los robots respecto de los trabajadores. La neutralidad se debe entender en el sentido de que las diferentes alternativas (trabajadores y robots) estén gravadas de la misma manera, por lo que la decisión por parte de una empresa de incorporar robots o contratar trabajadores se debe basar en otras razones de carácter no fiscal<sup>12</sup>. Partiendo de la pregunta que plantea Sánchez-Archidona Hidalgo (2019, p. 9)<sup>13</sup> y teniendo en cuenta el análisis detallado que realiza Fernández Amor (2018, pp. 57-70), la conclusión es clara: fiscalmente resulta más atractivo incorporar robots al proceso productivo que contratar trabajadores<sup>14</sup>.

Para llegar a esta conclusión, Fernández Amor tiene en cuenta y compara los incentivos que el actual sistema tributario ofrece para cada situación. Los robots, siguiendo el artículo 333 del CC, son bienes susceptibles de adquisición y, por tanto, forman parte del conjunto de bienes afectos a una actividad económica cuya titularidad corresponde a una persona física o jurídica (pasando a formar parte del patrimonio de la empresa). Si bien existen diversas formas de llevar a cabo la posesión de los robots, desde el punto de vista de la propiedad y siguiendo las directrices del Plan General de Contabilidad, podrían considerarse como inmovilizado material o intangible (según lo que se entiende por robot). Desde el punto de vista del presente trabajo, la existencia de un soporte físico mínimo no se ha considerado como un elemento definidor, por lo que dependiendo del tipo de robot de que se trate, se clasificarán en una partida contable u otra. En cualquier caso, siguiendo el análisis de Fernández Amor la amortización del inmovilizado no solo contabiliza la pérdida de valor que sufre el bien, sino que supone una disminución del resultado obtenido de la actividad económica. Asimismo, hay que destacar que desde un punto de vista fiscal la amortización tiene su relevancia, ya que permite a las empresas distribuir en el tiempo la inversión realizada en el inmovilizado y, en consecuencia, pueden deducir dicho importe del resultado a declarar a Hacienda.

Además, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la amortización de los robots no es el único importe fiscalmente deducible, ya que las deducciones por actividades de I+D+i en muchos casos son deducibles del resultado a declarar por las empresas. Así, a pesar de que la in-

<sup>12</sup> «Neutrality [...] refers to a system in which various alternatives are taxed equally, and so actors make decisions based on non-tax reasons». Abbott y Bogenschneider (2018, p. 151).

<sup>13</sup> El autor se pregunta qué le es más rentable a la empresa, si contratar a un trabajador o adquirir un robot.

<sup>14</sup> Llegan a la misma conclusión Abbott y Bogenschneider (2018, p. 168): «The current tax system is designed to principally tax human workers and not robot workers. All else being equal, this creates a situation in which firms prefer robots since substantially less tax per output is accrued or remitted in respect of an automated worker». Por otra parte, es Mazur (2019, p. 281) quien advierte del núcleo real del problema que se viene arrastrando desde hace años: que las rentas del trabajo sufren mayor gravamen que las rentas del capital y subraya que los robots solo han sacado a la luz dicho problema. «In particular, many of these concerns (raised by technological revolution) are symptoms of a larger problem: namely, the manner in which the tax law currently undertaxes capital income and overtaxes labor income».

tegración de los robots en la actividad económica de la empresa obliga a cumplir una serie de requisitos para la concesión de ventajas fiscales<sup>15</sup>, se trata de deducciones que realmente afectan en la decisión de decantarse por los robots en lugar de contratar a trabajadores.

En lo que respecta a las personas que participan en el proceso productivo a través de una relación laboral, los salarios que se abonan a los mismos son un coste para el empresario, por lo que reducen el beneficio (van directamente al resultado del ejercicio). No obstante, como destaca Fernández Amor los salarios son fiscalmente deducibles, aunque en lo que respecta a la planificación fiscal no ofrecen la misma flexibilidad que las amortizaciones. No obstante, el salario no es el único coste que generan los trabajadores, pues hay que tener en cuenta las cotizaciones que el empresario debe realizar a la SS, dicho de otra forma, las aportaciones que el empresario debe realizar al erario en aras a cubrir las futuras pensiones y otros gastos de carácter prestacional. Las cotizaciones no son deducibles frente a Hacienda y se traducen en aportaciones que realiza el empresario sin contraprestación. Aunque el artículo 37 de la LIS prevé deducciones asociadas a la creación de empleo, estas son bastante restrictivas y se deben cumplir determinados requisitos para acceder a las mismas (Fernández Amor, 2018, p. 66).

En conclusión, teniendo en cuenta todos los aspectos analizados en su conjunto, a la hora de decidir si incorporar una persona o un robot en una actividad económica, la vigente LIS ofrece una ventaja fiscal a favor de los robots (Fernández Amor, 2018, p. 68). La actual normativa fiscal actúa a favor de los robots (aunque no haga de manera intencionada) y ello demuestra que, como ocurre con todos los avances tecnológicos, estos toman la delantera a la ley. Por tanto, hoy por hoy, para el empresario es más rentable introducir robots en la actividad económica que contratar trabajadores, de modo que no existe neutralidad fiscal entre estas figuras.

## 4.2. Algunas propuestas para gravar la robótica

Antes de poner de manifiesto las diferentes propuestas sobre la imposición de los robots, hay que determinar la naturaleza y la idoneidad del tributo que gravará los mismos: ¿Qué es mejor? ¿Crear un impuesto, una tasa o una contribución especial? Para ello, debemos remitirnos al artículo 2 de la LGT, donde se regulan los distintos tipos de tributos que integran el ordenamiento español. Tal y como se recoge en el citado precepto, los tributos son prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Para saber más acerca de dichas ventajas, véase el artículo 35 de la LIS y el análisis que realiza Fernández Amor (2018, p. 65).

<sup>16</sup> Sin embargo, es posible que a través de los tributos se quieran alcanzar otros fines y que los tributos se destinen a la consecución de fines ajenos al ámbito tributario. Así ha reconocido el Tribunal Constitucio-

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 2, los tributos, cualquiera que sea su denominación se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, siendo la base para su clasificación el hecho imponible.

En cuanto a las tasas y las contribuciones especiales, su hecho imponible está íntimamente relacionado con una actuación de la Administración pública. En el primer caso, el hecho imponible está constituido por una actividad administrativa (autorización de uso del dominio público y el uso de este o la prestación de un servicio público) por la que una persona se beneficia de forma concreta (García Luis, 2020, p. 153). En el segundo, constituye el hecho imponible la obtención por el obligado tributario de un beneficio o el aumento del valor de sus bienes, cuando se hayan dado como consecuencia de una actuación administrativa (realización de obras públicas, establecimiento o aumento de servicios públicos). Los impuestos, sin embargo, son tributos exigidos sin contraprestación y para que estos puedan exigirse no se requiere ninguna actuación administrativa, por lo que su hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que pongan de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. A través de los impuestos se realiza una contribución a la cobertura de gastos públicos, sin que estén vinculadas a un gasto concreto, por lo que, de los tributos recogidos y regulados por la ley, los más adecuados serían los impuestos, ya que son tributos no sujetos a una actividad administrativa y ello ofrece cierta flexibilidad en el diseño y puesta en marcha del mismo.

Para que la recaudación tributaria esté justificada, la premisa que se debe cumplir es que se produzca un negocio, acto o evento que ponga de manifiesto la capacidad económica, siendo las distintas manifestaciones de la capacidad económica la titularidad de los bienes, la obtención de rentas y el consumo de bienes. Teniendo en cuenta esta clasificación, las opciones para gravar a los robots son las siguientes:

## Impuesto sobre la propiedad de los robots

La primera opción que se plantea es un impuesto sobre la propiedad de los robots (del mismo modo en que se hace con el impuesto sobre bienes inmuebles o con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica) (Fernández Amor, 2018, p. 75). Se configuraría como un tributo directo, precisamente porque la propiedad es la expresión inmediata de la capacidad económica. El hecho imponible se derivaría de tener al robot en propiedad y otros puntos a determinar serían los supuestos de no sujeción y las excepciones al hecho imponible<sup>17</sup>. En cuanto a la base imponible, una opción sería pagar una cuota o importe en fun-

---

nal en varias ocasiones, en las Sentencias 221/1992, de 11 de diciembre; 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio. García Novoa (2013, p. 52).

<sup>17</sup> A modo de ejemplo, dentro de los supuestos de no sujeción se podrían incluir robots, que según se ha señalado en el presente trabajo, no posean las características enumeradas para ser robots inteligentes.

ción de las características que posean los robots inteligentes (tipo y número de actividades que pueden llevarse a cabo, grado de autonomía, número de trabajadores que reemplazan, etc.). Los sujetos pasivos no serían los robots, sino las empresas, entidades u otras personas físicas o jurídicas que posean robots.

Esta opción valdría en un momento inicial, pues el establecimiento de un impuesto de esta índole implicaría tratar a los robots como cosas del artículo 333 del CC. En el medio y largo plazo, si los avances tecnológicos posibilitan que los robots tengan mayor autonomía y mayores capacidades y son considerados sujetos a la luz del derecho, sería más conveniente profundizar en opciones que traten a robots como tales.

## Impuesto sobre la renta de los robots

La segunda opción sería establecer un impuesto sobre la renta atribuida a los robots inteligentes. Pero atendiendo al tratamiento jurídico que reciba el robot se deben diferencian dos alternativas:

La primera plantea gravar la renta o ganancia derivada del uso de robots mediante el IRPF y el impuesto sobre sociedades (IS) vigentes. Así, a través del IRPF quedaría gravada la riqueza en forma de renta obtenida por una persona física como consecuencia de la utilización de robots para la realización de determinadas actividades<sup>18</sup>. A través del IS quedaría gravado el beneficio obtenido por la utilización de robots inteligentes, ya que el uso de robots inteligentes afectaría a las ganancias del negocio y estaría obligado al pago de la IS.

La segunda, más compleja, propone gravar específicamente la renta generada por los robots en contraprestación a los salarios de los trabajadores reemplazados por los mismos. El objetivo sería suplir los importes que se deberían haber pagado por los trabajadores sustituidos por los robots a través del IRPF y las cotizaciones a la SS mediante la implantación de las rentas imputadas teóricas (Sánchez-Archidona Hidalgo, 2019, p. 13). Se gravaría la renta generada por los robots, teniéndose en cuenta cuál es el valor del trabajo realizado por los robots que sustituyen a trabajadores (Grau Ruiz, 2017, p. 51). Dado que los robots que carezcan de capacidad de gasto personal autónoma no podrían soportar ni siquiera

---

Entre las excepciones se podrían incluir robots orientados a la educación, a personas con necesidades especiales o a la salud. En ellas, pese a la realización de un hecho imponible, por razones de interés general y urgente necesidad, así como por el objetivo de garantizar un acceso universal a la salud y a la educación, los centros de servicios sanitarios, educativos o sociales, que pudieran tener en propiedad robots inteligentes, quedarían exentos de tributar.

<sup>18</sup> En este punto se abre el debate de si los robots inteligentes utilizados por personas físicas en actividades privadas tendrían que pagar impuestos. Por ejemplo, las aspiradoras inteligentes usadas para lavar la casa ¿deberían pagar impuestos? Véase: Englisch (2018, p. 9).

teóricamente la carga fiscal prevista para el impuesto sobre la renta<sup>19</sup>, para la creación de un impuesto sobre la renta de los robots será necesario que los robots sean sujetos de derecho y puedan llevar a cabo actividades (trabajo, suministro de bienes y prestación de servicios).

En una primera etapa, por tanto, mientras los robots tengan la consideración de cosas, el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de los robots sería el empresario que hace uso de estos y ahorra el salario y las cotizaciones a la SS de los trabajadores que han sido sustituidos. En una etapa posterior, cuando los robots alcancen la capacidad de gasto personal, podría considerarles sujetos pasivos del impuesto (Oberson, 2017, p. 254). En este caso, a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta de los robots, habría que tener en cuenta la retribución de los trabajadores que están siendo sustituidos por los robots o, al menos, el importe de los salarios que está ahorrándose el empresario por la utilización de los robots dentro del proceso productivo (García Novoa, 17 de abril de 2018). Según Varoufakis (17 de febrero de 2017), la única forma de configurar el impuesto sobre la renta de los robots es utilizando los últimos ingresos anuales de los trabajadores sustituidos por robots como salario de referencia, calculando con base en ello los importes del impuesto sobre la renta y de las cotizaciones a la SS a pagar.

La aplicación del impuesto sobre la renta atribuida a las actividades desarrolladas por los robots conllevaría la necesidad de determinar el número de trabajadores que han sido sustituidos por los robots para poder establecer el importe del salario de referencia (Varoufakis, 17 de febrero de 2017), puesto que en muchas ocasiones los puestos de trabajo que se sustituyen como consecuencia de la incorporación de los robots a la actividad empresarial además de ser directos (por la asunción directa del robot de tareas de algunos trabajadores), también son indirectos (puestos de empresas auxiliares) (García Novoa, 17 de abril de 2018). Asimismo, se prevé que pueda haber problemas asociados a la doble imposición, ya que la renta (o parte de ella) generada por el robot se estaría gravando en dos ocasiones; primero en la tributación de la renta generada por el robot y, segundo, en el pago del IS por las empresas propietarias de los robots. No obstante, si la renta generada por los robots se trata del mismo modo que los salarios de los trabajadores, estos serían deducibles en el IS y así desaparecería el problema de la doble imposición (Oberson, 2017, p. 255).

## Impuesto sobre el consumo

Como última opción se prevé el establecimiento de un impuesto sobre el valor añadido (IVA), donde en función del tratamiento jurídico otorgado a los robots se diferencian dos posibles propuestas.

---

<sup>19</sup> Según English (2018, p. 4), sería imposible establecer un impuesto de este tipo, porque no cree que se pueda atribuir personalidad a los robots (ni ahora, ni en un futuro) y defiende que sería más adecuado un impuesto sobre el uso de los robots.

Asumiendo que los robots son cosas bajo el régimen establecido en el artículo 333 del CC (la situación actual), la primera solución sería introducir un impuesto sobre la adquisición de robots, es decir, se aplicaría un porcentaje específico a la adquisición de los robots. Se configuraría como un tributo que tendrían que pagar las personas físicas o jurídicas que compren robots (estos tendrían la consideración de objetos de consumo) (Sánchez-Archidona Hidalgo, 2019, p. 14).

La segunda quedaría reservada para cuando los robots ostenten personalidad jurídica, o al menos, sean considerados obligados tributarios, ya que se trataría de introducir un impuesto sobre bienes y servicios prestados por los robots. Sin embargo, para ello los robots deberían ser considerados sujetos de derecho o, al menos, tener capacidad de pago de los impuestos, pues la imposición de bienes y servicios ofrecidos por los robots a través del IVA exigiría que los robots sean tratados como empresarios o profesionales (Oberson, 2017, p. 256). Pero para que esto ocurra, la autonomía de los robots debería desarrollarse de forma significativa, puesto que no sería suficiente con la mera autonomía para prestar un servicio u ofrecer bienes<sup>20</sup>. Por tanto, antes de gravar con IVA los bienes y servicios ofrecidos por los robots, habría que tener en cuenta, por un lado, si los robots pudieran actuar como futuros empresarios o profesionales; por otro, determinar cuáles serían las actividades a llevar a cabo por los robots (la prestación de bienes y servicios debería estar bien definida); por último, el lugar donde llevarían a cabo la venta de bienes o prestación de servicios debería quedar bien definida (para este último caso, los elementos utilizados para gravar la economía digital serían válidos) (Oberson, 2017, p. 257).

### 4.3. Posibles problemas prácticos

La aplicación práctica de cualquier propuesta dirigida a gravar la robótica no solo genera dudas en materia de la innovación<sup>21</sup> sino también en cuanto a su puesta en marcha. Además de tener que decidir sobre la posible personalidad de los robots, también se deberán tener en cuenta otros aspectos de índole práctica de gran importancia.

Por un lado, se deberán fijar criterios en aras a determinar la Administración tributaria competente para realizar la recaudación y, para ello, se deberá tener en cuenta dónde residen los

<sup>20</sup> Según el autor, para que los robots puedan participar en la recaudación del IVA, sería necesario reconocerles personalidad jurídica, para que puedan mantener relaciones contractuales con los clientes y poder posteriormente convertir lo pagado, por una prestación de servicios o suministro de bienes, en parte de los fondos financieros legalmente atribuidos a estos robots, en cuyo caso solo tendría sentido considerar los robots como obligados tributarios a los fines del IVA. No obstante, el autor se posiciona en contra de cualquier intento de reconocer personalidad a los robots, por lo que tampoco defiende este tipo de impuestos. Englisch, (2018, p. 7).

<sup>21</sup> Se prevé que cualquier tipo de impuesto que grave la robótica repercuta negativamente en la I+D+i.

robots<sup>22</sup>. Si se pretende gravar la renta generada por los robots o el consumo de los servicios o bienes prestados por los mismos, además de reconocer la condición de sujeto de derecho y de tributo obligado, se les deberá reconocer domicilio fiscal. Si, por el contrario, los robots siguen teniendo el tratamiento de cosas y, por ejemplo, existen empresas que hagan uso de los robots en diferentes Estados (a modo de ejemplo, porque tienen plantas automatizadas en distintos Estados), en ese caso habrá que determinar a qué jurisdicción corresponde la recaudación tributaria. Por ello, en ambos casos será necesario determinar dónde se ubican los robots.

De Lima Carvalho (2019, p. 440) propone la residencia impositiva de dos niveles (en inglés *two-tiered taxable residence*) que se trata de dos criterios de aplicación subsidiarios para identificar la residencia fiscal de los robots. Como primer criterio de aplicación se tendría en cuenta el lugar primario del negocio. En este caso se entenderá que el robot inteligente tiene su domicilio fiscal en un Estado determinado cuando el principal mercado físico de sus actividades económicas se encuentre situado en dicho Estado. No obstante, si no fuera posible determinar razonablemente cuál es el lugar primario del negocio, en un segundo momento, se aplicaría el criterio de la jurisdicción virtual única<sup>23</sup>.

Oberson (2017, p. 259), por su lado, propone otro criterio para la determinación de la residencia fiscal de los robots. Se trataría de determinar cuál es la jurisdicción que como consecuencia de las actividades de los robots inteligentes ha sufrido mayor impacto en su mercado de trabajo. Según De Lima Carvalho (28 de mayo de 2019), este criterio no sería sustitutivo a la de la residencia impositiva en dos niveles, en tanto en cuanto serviría para determinar el lugar primario del negocio. Se trataría, por tanto, de criterios complementarios aplicables de forma conjunta para determinar la residencia fiscal de los robots.

Sin embargo, existen autores que argumentan que un equipo robotizado o una planta totalmente automatizada podría ser considerada establecimiento permanente, por lo que el propietario del equipo o planta robotizada estaría obligado al pago de impuestos en el Estado de origen (Fernández Amor, 2018, p. 86; Oberson, 2017, p. 259).

#### 4.4. Alternativas al gravamen de la robótica

El principal reproche que se hace a las propuestas impositivas de los robots tiene que ver con la I+D+i, pues a pesar de que a través de las propuestas arriba desarrolladas se es-

<sup>22</sup> En el caso de España, además, también habría que decidir qué Administración tributaria debería gestionar y recaudar el impuesto sobre los robots, ya que, según el artículo 133 de la CE, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tienen el poder de establecer y exigir tributos.

<sup>23</sup> A pesar de que el autor propone como solución, a los efectos de un posible impuesto sobre la renta, desde la óptica de nuestro trabajo sirve de manera general, para exponer las dificultades que suscita la determinación de la residencia fiscal de los robots. De Lima Carvalho (2019, p. 440).

para obtener ingresos, se estaría castigando la I+D+i como daño colateral. Se espera que la implantación de cualquier impuesto que grave los robots produzca un aumento de los costes de producción de estos, en detrimento de la eficiencia y la productividad (Mazur, 2019, p. 299)<sup>24</sup>. Tal y como argumenta Falcão (2018, p. 1.276)<sup>25</sup>, el actual entorno globalizado hace que los avances tecnológicos (en particular la robótica) se muevan a gran velocidad, pues la globalización ha creado una especie de carrera innovadora entre los Estados donde se convierte en esencial estar constantemente actualizados en lo que a avances tecnológicos se refiere y así mantener una posición competitiva en los mercados internacionales. La implantación de un impuesto sobre robots traería consigo la aparición de ganadores y perdedores, pues los Estados que decidan gravar a robots por medio de algún impuesto quedarían en una posición menos competitiva.

Por tanto, como primera medida alternativa a la aplicación de impuestos sobre robots se propone **la reducción o eliminación de las bonificaciones fiscales previstas en la legislación vigente para la robótica** y se trataría de reducir la ventaja fiscal que existe a favor de los robots<sup>26</sup>. Abbott y Bogenschneider (2018, p. 169) proponen realizar modificaciones en las amortizaciones deducibles del resultado a declarar a Hacienda cuando tienen relación con la robótica. Así, a partir de un determinado nivel de automatización de los robots (y no a partir de determinados beneficios) estas amortizaciones no serían deducibles. Por ejemplo, en el caso de empresas de alto nivel de automatización, las deducciones aplicables por amortizaciones en caso de robots serían automáticamente reducidas a partir de un umbral determinado previamente establecido. En esta línea, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, publicado en 2014, recoge la necesidad de introducir cambios en las deducciones destinadas a la investigación y el desarrollo (a través de una reforma de la LIS), ya que, siendo eficientes, generan elevados costes.

Como segunda alternativa cabe mencionar la reforma de la LIS, no siendo un asunto nuevo entre los juristas. La propuesta para reformar la citada ley se centra en el tratamiento dispar que reciben las rentas del capital y las del trabajo. Por ello, se pretende **eleva la presión fiscal soportada por las rentas del capital**, para que el gravamen de dichas rentas sea más elevado que el de las rentas del trabajo. Para ello, se plantean entre otros, el au-

<sup>24</sup> Son muchos los autores que se posicionan en contra de gravar la robótica, además de Mazur, Gemma y Litzenbeger (15 de febrero de 2017); Grau Ruiz (2017, p. 53) y Rodríguez Márquez (2020, p. 106).

<sup>25</sup> «globalization means that countries need to keep up with technological development to compete in international markets».

<sup>26</sup> Corea del Sur manifestó su intención de introducir el denominado «robot tax» en su sistema fiscal con el fin de mitigar los problemas que se están generando a causa del uso extensivo de los robots. Aunque se haya denominado impuesto, en la práctica se ha tratado de una reducción de las bonificaciones aplicables a los robots. Hasta el año 2017, las empresas que adquirieron equipamientos dirigidos a la automatización industrial podían deducir entre un 3 % y un 7 % de la inversión realizada en estos equipamientos del IS. Si bien, el Gobierno de Corea del Sur decidió reducir estas deducciones en 2 puntos. Sung-Won (7 de agosto de 2017).

mento del tipo impositivo del IS (Abbott, y Bogenschneider, 2018, p. 172; Fernández Amor, 2018, p. 75; Rodríguez Márquez, 2020, p. 107), la eliminación de la distinción entre las rentas del trabajo y del capital (Mazur, 2019, p. 319) o la integración en un único tributo del impuesto sobre las rentas del trabajo y las cotizaciones a la SS (Pérez Bernabéu, 2019, p. 155).

Estas medidas, sin embargo, no son las únicas que se han propuesto para hacer frente a los problemas que está provocando el proceso de robotización. Si se espera que a causa de la integración generalizada de los robots en el mundo laboral muchos trabajadores se queden sin sus puestos de trabajo, deben ser tenidos en cuenta aquellos planteamientos que consideren a los trabajadores y les pongan en el centro. Además, toda propuesta dirigida a mitigar el impacto de la robótica en el ámbito laboral tendrá una incidencia (in)directa en el ámbito tributario, por lo que debe ser tenida en cuenta. Siguiendo esta línea, Díaz y Grau Ruiz (2020, pp. 345 y ss.) han puesto de manifiesto diversas sugerencias, entre otras, la realización de inversiones para que trabajadores que a causa de los avances tecnológicos se hayan quedado sin trabajo se adapten a otros nuevos puestos, incentivar la formación y el empleo de los trabajadores a través de la creación de nuevos incentivos o ampliando los vigentes e incrementar el gasto público asociado a la formación y mejora de los trabajadores.

Finalmente, merece mención especial la **Renta Básica Universal (RBU)** como solución propuesta frente a la destrucción masiva de puestos de trabajo. Ha generado una gran controversia y debate entre diferentes agentes y tiene grandes defensores y detractores. En palabras de Segura Alastrué (2019, p. 219), la RBU es por definición una ayuda incondicional, ya que se daría a todo ciudadano durante el resto de su vida sin tener en cuenta su nivel de ingresos y la actividad económica que desarrolla<sup>27</sup>. Aunque se considera una solución ante el aumento de las desigualdades sociales y de la reducción del trabajo y la renta, el impacto de la RBU en la reducción de la pobreza y las desigualdades sociales estaría condicionado a su capacidad para satisfacer las necesidades de los beneficiarios y a las fuentes para financiarla (Ortiz *et al.*, 2018) y justamente, es este último extremo el elemento que más peso tiene a la hora de decidir implantar o no la RBU. Immervoll y Browne (12 de junio de 2017, p. 4) hablan de una modificación profunda de los sistemas fiscales para poder poner en marcha la RBU en niveles significativos, y hoy por hoy, como bien subraya Martinelli (2017, p. 43), una RBU asequible es inadecuado y una RBU adecuada es inasequible<sup>28</sup>. Por ello, para la implantación en un nivel adecuado de la RBU que reduzca la pobreza y las desigualdades sociales va a ser fundamental la búsqueda de nuevas vías de financiación, y entre las propuestas que se han realizado para conseguirlo se encuentra el aumento de los tipos impositivos de los tributos existentes (Ortiz *et al.*, 2018, p. 19).

<sup>27</sup> Al igual que ocurre con la definición de los robots, la definición de la RBU tampoco es pacífica. Es por ello que, según el objetivo que se persigue con este tipo de renta, que se entiende por carácter universal y según la cuantía y duración, la RBU ha sido conceptualizado de manera diferente.

<sup>28</sup> «an affordable UBI is inadequate, and an adequate UBI is unaffordable».

## 5. Breve mirada al entorno internacional

A lo largo de este estudio se ha abordado la problemática que presenta la robotización en el ámbito tributario y han sido analizados diferentes propuestas, unas encaminadas a gravar la robótica otras tendentes a buscar soluciones sin causar perjuicio a los avances tecnológicos. Sin embargo, más allá de las propuestas, resulta interesante citar algunas de las iniciativas legislativas llevadas a cabo en el ámbito internacional en relación con el tema que aquí nos ocupa, ya que, ante la abundancia de propuestas legislativas, las que en última instancia han entrado en vigor son muy escasas.

Una de las pocas iniciativas normativas con éxito ha sido la promovida en Corea del Sur. Aunque se haya denominado «impuesto sobre los robots», se trata de una reducción en las deducciones aplicables a la hora de calcular el importe a pagar en el IS. Las empresas que adquirieron equipamientos destinados a la automatización industrial hasta el año 2017 podían deducir del importe a declarar a Hacienda entre un 3 % y un 7 % de la inversión realizada en estos equipamientos (Restriction of Special Taxation Act, art. 24 –2014–). A medida que ha ido en aumento la preocupación con relación a los robots, el Gobierno de Corea del Sur ha decidido reducir estas deducciones en 2 puntos (Sung-Won, 7 de agosto de 2017).

En los Estados Unidos de América, California y Nevada han sido los únicos Estados en gravar los viajes realizados por vehículos autónomos. Nevada ha sido la primera en aplicar este impuesto a través de la entrada en vigor del Proyecto de Ley 69 en el año 2017. Las empresas de la red de vehículos autónomos deberán tributar el 3 % de lo cobrado por los servicios de transporte por la utilización de centros de oficina, *software* u otros medios digitales que permitan a un pasajero contactar con un vehículo autónomo para la prestación de servicios de transporte<sup>29</sup>. En California desde que en 2018 entró en vigor el Proyecto de Ley 1184, todo viaje en vehículo autónomo originario de la ciudad o condado de San Francisco está gravado, pudiendo ser realizado por una empresa de la red de transporte o por cualquier otra persona. Se exigirá una cuantía del 1,5 % sobre el precio neto del viaje, cuando se trate de un viaje compartido y del 3,25 % cuando no sea compartido<sup>30</sup>. Serán sujetos pasivos obligados al pago del impuesto las empresas de la red de transporte, entendiéndose por tales las empresas que pongan a disposición de los usuarios plataformas

<sup>29</sup> Nevada, Assembly (2017). An act relating to transportation; revising requirements for the testing or operation of an autonomous vehicle on a highway within this State; authorizing the use of driver-assistive platooning technology; authorizing the use of a fully autonomous vehicle to provide transportation services in certain circumstances by persons licensed by the Department of Motor Vehicles, Nevada Transportation Authority or Taxicab Authority providing for the regulation of autonomous vehicle network companies; providing penalties; and providing other matters properly relating thereto. Nevada Revised Statutes, 16-06-2017. Disponible en: <https://www.leg.state.nv.us/App/NELIS/REL/79th2017/Bill/4750/Text>

<sup>30</sup> California, Assembly (2018). Transportation Assistance Funding Act. Public Utilities Code, 21-09-2018. Disponible en: [http://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill\\_id=201720180AB1184](http://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201720180AB1184)

virtuales a través de las cuales se pongan en contacto clientes y conductores para el intercambio de los servicios de transporte.

En cuanto a la Unión Europea, si se tienen en cuenta las referencias hechas a lo largo del trabajo, es evidente que hasta la fecha no ha habido ninguna regulación exitosa que grave los robots (a pesar de que se hayan hecho propuestas) y esto se debe mayormente a la falta de acuerdo entre los Estados miembros. Aun así, existen actuaciones e iniciativas destacables en la materia, por comentar algunas, la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo del 21 de septiembre de 2017 sobre un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital. La Comisión Europea (2017) hace hincapié en los problemas tributarios que plantea la economía digital en el ámbito europeo y reconoce que el reto de gravar la economía digital de una manera equitativa todavía no se ha abordado adecuadamente, al tratarse de un problema global y no existir consenso internacional. En las conclusiones de la reunión del Consejo Europeo celebrada el 19 de octubre de 2017 también se ha hablado de un sistema tributario justo y eficaz adaptado a la era digital. Junto a ello, se han considerado como puntos importantes a tratar, por un lado, que las empresas paguen «con justicia» los impuestos que les corresponden y, por el otro, que se garanticen las mismas condiciones (o reglas de juego, si se quiere) a nivel mundial, de acuerdo con los trabajos realizados en el marco de la OCDE.

Por su parte, el Consejo de la Unión Europea en las conclusiones publicadas el 30 de noviembre de 2017 ha apelado a una cooperación mundial en materia de imposición de los beneficios procedentes de la economía digital, haciendo especial referencia a la Unión Europea y la OCDE. Asimismo, ha pedido a la OCDE que continúe profundizando en las soluciones a los problemas que plantea la economía digital en el ámbito tributario. Sobre la base de los documentos mencionados (y otros), la Comisión Europea ha presentado el 21 de marzo de 2018 el paquete denominado *digital taxation package*, para modificar de forma armonizada las normas comunitarias relacionadas con el IS en el caso de las actividades digitales. El paquete está compuesto por dos propuestas de Directiva del Consejo Europeo relacionadas con la imposición de empresas con una presencia digital significativa y con el sistema común del impuesto sobre servicios digitales, una comunicación sobre la imposición de empresas con presencia digital significativa y una recomendación no vinculante (Consejo de la Unión Europea, 2018, p. 9). No obstante, la propuesta de Directiva del Consejo Europeo sobre el Impuesto sobre los Servicios Digitales no ha visto la luz al no haber obtenido el respaldo necesario.

Al mismo tiempo, en el ámbito de la OCDE se ha presentado en 2013 el Plan de Acción BEPS (por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*) (impulsado por la OCDE y el G20), compuesto por 15 acciones encaminadas a solucionar los problemas relativos a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. Nos interesa especialmente la acción 1 de BEPS, que aborda los retos que plantea la imposición de la economía digital y que pretende buscar las medidas adecuadas para hacer frente a los problemas e incidencias que los nuevos modelos de negocio generan en relación con la imposición internacional. La

acción 1 se encuadra en el primer bloque del Plan de Acción<sup>31</sup>, relativo a la creación de una coherencia internacional en el IS. Así, para dar cumplimiento a lo dispuesto en la acción 1, se pretende identificar los principales obstáculos que plantea la economía digital a la hora de aplicar la normativa fiscal internacional y desarrollar diferentes vías para superarlos (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 2013, p. 14).

Se ha continuado trabajando para asegurar la integración del Plan de Acción en el ámbito internacional, de manera que en 2020 se ha publicado el Informe de Progreso de la ejecución de las acciones. Según el informe, aunque se han identificado oportunidades para afrontar los retos planteados por la economía digital, estas no han sido consensuadas o recomendadas como parte del paquete BEPS. Aun así, los 137 miembros del Marco Inclusivo han ratificado su compromiso de alcanzar para el año 2020 un acuerdo sobre soluciones basadas en el consenso (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2020a). En este sentido, ha sido publicado el informe *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, que recoge soluciones para lograr el cumplimiento de los objetivos marcados en el primer bloque del Plan de Acción, entre las que se encuentra la implantación de un marco tributario internacional adaptado a la economía digital. Conscientes de los problemas que la economía digital está generando en el ámbito tributario, con este primer bloque se pretende adaptar los sistemas tributarios internacionales a los nuevos modelos de negocio, mediante la modificación de las normas sobre asignación de beneficios y las vinculaciones aplicables a los beneficios empresariales (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2020b).

En definitiva, aunque se hayan creado espacios dentro de la Unión Europea para reflexionar y debatir sobre los problemas que la robótica y la IA pueden generar y se hayan publicado diversas resoluciones en la materia, en lo que respecta a las medidas para hacer frente a los problemas que generarán los robots en el ámbito laboral y tributario, los intentos para regular la robótica no han llegado a buen puerto. La mayoría de los Estados miembros se interesan más por la digitalización y la automatización de sus empresas en aras a lograr mayores niveles de competitividad (y de paso lograr una posición más competitiva como Estado). En cuanto al papel que juega la OCDE, cabe señalar que el Plan de Acción BEPS se enmarca dentro del *soft law*, por lo que los contenidos recogidos en el mismo y en los documentos posteriores no son vinculantes para los Estados miembros. Ello hace que la uniformidad en la normativa tributaria internacional que se pretende alcanzar puede quedarse en papel mojado, pues el destino del Plan (y de los documentos posteriores) queda

<sup>31</sup> El propio Plan de Acción se ha dividido en cuatro bloques. En el primer bloque se han recogido las acciones dirigidas a dar coherencia a la imposición fiscal internacional (acciones 1, 2, 3, 4 y 5), el segundo se ha dirigido a restablecer los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales (acciones 6 y 7), dentro del tercer bloque se han introducido las acciones encaminadas a asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (acciones 8, 9 y 10) y en el cuarto bloque se han incluido las acciones dirigidas a asegurar la transparencia, promoviendo al mismo tiempo, mayor certeza y previsibilidad (acciones 11, 12, 13, 14 y 15).

en manos de la voluntad de los Estados miembros. Por último, las iniciativas legislativas estadounidenses deben ser consideradas como un paso adelante en cuanto a las medidas a adoptar frente a robots inteligentes cada vez más autónomos, pero como solución a los problemas enumerados en este trabajo adquieren una visión muy restrictiva, ya que se limitan a los vehículos autónomos y excluyen al resto de robots inteligentes. En el caso de Corea del Sur, aunque el denominado «robot tax» es algo más amplio, ofrece una solución parcial.

## 6. Reflexión final

Cada vez es más habitual que los robots formen parte de nuestra vida cotidiana, ya sea en el ámbito personal o laboral. A través del presente trabajo se ha pretendido comprender y reflexionar sobre las consecuencias que la integración de los robots en el ámbito laboral acarreará a la Administración tributaria, así como sobre la necesidad de establecer un tributo sobre los robots. Dicha labor de comprensión, análisis y reflexión ha puesto de manifiesto lo siguiente:

- Los robots podrían ser sujetos de derecho, encajándose tanto en la categoría de persona jurídica como en una categoría nueva y propia. Sin embargo, creemos que lo más conveniente sería crear una nueva categoría jurídica de robots inteligentes, porque el contenido de los derechos y obligaciones que tienen las personas jurídicas y el que deberían tener los robots es significativamente diferente<sup>32</sup>.
- La creación de una categoría jurídica propia para los robots inteligentes no sería sinónimo de una atribución de carácter global de los derechos y obligaciones. El reconocimiento de la capacidad jurídica y de obrar a los robots respondería a la necesidad de dar una respuesta a los problemas prácticos que estos están creando en la sociedad (a saber, en materia de las cotizaciones a la SS y la recaudación tributaria). Por tanto, la solución debería consistir en reconocerles capacidad jurídica limitada, para que los robots sean titulares de derechos y obligaciones de contenido tributario. Ello tendría que ir de la mano de un análisis ético del tema en cuestión, que permita crear un marco jurídico estable que garantice la convivencia pacífica entre seres humanos y máquinas.
- A pesar de que se han publicado diversas decisiones y recomendaciones en materia tributaria en el seno de diferentes instituciones internacionales (Unión Euro-

---

<sup>32</sup> De Schrijver (5 de enero de 2018) considera la inclusión de los robots en la categoría de las personas jurídicas en la medida en que ambos tienen similitudes, pues desde el punto de vista empresarial los dos son medios para conseguir objetivos específicos y han sido creados para su beneficio. Así, en última instancia, el reconocimiento de la personalidad a los robots sería una ficción jurídica para el cumplimiento de dichos objetivos.

pea, OCDE...), en la mayoría de las veces estos documentos no tienen carácter vinculante, por lo que su cumplimiento queda a la merced de cada Estado. Los sistemas fiscales actuales son por definición nacionales y no están adaptados a la realidad material, debido al componente internacional del fenómeno de la robotización (que afecta simultáneamente a la mayoría de los Estados). Es imposible hacer frente a un problema global por medio de decisiones de alcance limitado y normas de carácter nacional.

- La articulación de una regulación internacional (en el seno de la Unión Europea, OCDE...) con capacidad para hacer frente a los problemas que se plantean en el ámbito tributario será fundamental, pues, sin ello, las empresas que utilicen a robots aprovechando las ventajas fiscales existentes en las normativas nacionales, se fugarían a Estados con normativa fiscal laxa, conllevando la fuga de empresas (mayormente multinacionales) y a la creación de paraísos fiscales tecnológicos (Cámara Barroso, 2021, p. 414).
- Mediante el análisis realizado en este trabajo se ha entendido que desde el punto de vista jurídico es posible gravar a los robots, siendo para ello elemento clave la voluntad política, la cual escasea en estos tiempos. Principalmente se debe a que los intereses de la economía actual están determinados por las empresas multinacionales, las cuales tienen una influencia desorbitada en la toma de decisiones políticas y legislativas. Por ello, hoy por hoy, como máximo se podría decidir eliminar las deducciones aplicables a la I+D+i para frenar el proceso de robotización, pero teniendo claro que una decisión de este tipo deberá venir acompañada de una reflexión más profunda del sistema tributario.
- Sin embargo, antes de tomar cualquier tipo de decisión sobre la imposición o no de los robots, se debe realizar una labor de definición de estos que sea útil y aplicable a efectos tributarios, para garantizar la neutralidad y la uniformidad entre los distintos criterios, evitando distorsiones fiscales.
- El proceso de la robotización nos ha hecho ver que el tratamiento que reciben las rentas del capital y del trabajo es radicalmente diferente; se trataría de un problema estructural que padece nuestro sistema tributario. La imposición asimétrica de las rentas del capital y del trabajo junto con la irrupción de los robots repercutirá de forma significativa en la recaudación de la Administración tributaria. Al tener que soportar los trabajadores una mayor presión fiscal, la destrucción de puestos de trabajo a causa de la digitalización y automatización hará que la recaudación se disminuya.
- Aunque no podemos decir que la robotización vaya a provocar el declive del sistema tributario (en cuanto al desarrollo tecnológico de los robots nos encontraríamos en una fase preliminar), si se tiene en cuenta la velocidad en que la tecnología avanza no nos podemos permitir el lujo de quedar atrás, a menos que, de lo contrario, queramos dejar el futuro en manos de los robots.

## Referencias bibliográficas

- Abbott, R. y Bogenschneider, B. (2018). Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation. *Harvard Law & Policy Review*, 12, 145-175.
- Azcárate Manchado, M., Ruiz Torres, D. y Amorós Lozano, L. (2020). A vueltas con la Inteligencia Artificial y la Responsabilidad Civil: ¿Dónde convergen y qué problemática conllevan? *Diario la Ley*, 42.
- Banco Mundial. (2019). *Informe sobre el Desarrollo Mundial 2019: La naturaleza cambiante del trabajo* (Cuadernillo del «Panorama general»). <https://www.banco-mundial.org/es/publication/wdr2019>
- Barrio Andrés, M. (2019). ¿Del derecho de Internet al derecho de los robots? *Derecho de los Robots* (pp. 65-92). Wolters Kluwer.
- Cámara Barroso, M.<sup>a</sup> C. (2021). Los impuestos a los robots desde una perspectiva internacional. En A. Navarro Faure (Dir.) y E. Gil García (Coord.), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (pp. 403-418). Tirant lo Blanch.
- Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (2014). *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*. <https://bit.ly/39A9y8s>
- Comisión Europea. (2017). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital* (COM(2017) 547 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547>
- Comisión Europea. (2020). *Libro blanco sobre la inteligencia artificial - un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza* (COM(2020) 65 final). [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020_es.pdf)
- Comisión Europea. (21 de abril de 2021). *Una Europa Adaptada a la Era Digital: la Comisión propone nuevas normas y medidas para favorecer la excelencia y la confianza en la inteligencia artificial*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_21\\_1682](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_21_1682)
- Consejo de la Unión Europea. (2017). *Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy* (15175/17). <https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>
- Consejo Europeo. (2017). *Reunión del Consejo Europeo (19 de octubre de 2017)-Conclusiones* (EUCO 14/17). <https://www.consilium.europa.eu/media/21604/19-euco-final-conclusions-es.pdf>
- Corea del Sur, Economy and finance. (2014). Restriction of Special Taxation Act. Statutes of the Republic of Korea, 18-04-2017. [https://elaw.klri.re.kr/eng\\_service/lawView.do?hseq=43262&lang=ENG](https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?hseq=43262&lang=ENG)
- Díaz, A. y Grau Ruiz, M. A. (2020). Social Security and robotization: Possible ways to finance human reskilling and promote employment. *Paladyn, Journal of Behavioral Robotics*, 11(1), 340-350.
- Englisch, J. (2018). Digitalisation and the Future of National Tax Systems: Taxing Robots? *Social Science Research Network*.
- Falcão, T. (2018). Should my dishwasher pay a robot tax? *Tax Notes International*, 1.273-1.277.
- Fernández Amor, J. A. (2018). Derecho Tributario y cuarta revolución industrial: análisis

- jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica. *Nueva Fiscalidad*, 1, 47-96.
- García Luis, T. (2020). El tributo: Concepto y clases. En I. Merino Jara (Dir.) y M. Lucas Durán (Coord.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Tecnos.
- García Novoa, C. (2013). *El concepto de tributo y sus clases (una visión desde la perspectiva constitucional española)*. II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario de Panamá. <https://bit.ly/3nDxAuA>
- García Novoa, C. (17 de abril de 2018). La tributación de los robots y el futurismo fiscal. *Taxlandia*.
- García Vega, M. A. (25 de mayo de 2019). Automatización: así es la batalla entre trabajo y tecnología. *Retina*. [https://retina.elpais.com/retina/2019/05/24/tendencias/1558680372\\_855666.html](https://retina.elpais.com/retina/2019/05/24/tendencias/1558680372_855666.html)
- Gemma, J. y Litzenbeger, G. (15 de febrero de 2017). *IFR statement on the proposed EU-wide rules on robotics*. International Federation of Robotics.
- Gómez Salado, M. A. (2018). Robótica, empleo y Seguridad Social. La cotización de los robots para el actual Estado de bienestar. *Revista Internacional y Comparada de Relaciones Laborales y Derecho del Empleo*, 6(3), 140-170.
- Grau Ruiz, M. A. (2017). La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica. *Nueva Fiscalidad*, 4, 35-61.
- Immervoll, H. y Browne, J. (12 de junio de 2017). *Basic Income as a policy option: Can it add up?* [presentación de diapositivas]. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. [https://www.oecd.org/els/soc/15\\_Immervoll\\_OECD\\_Basic\\_Income\\_Brief.pdf](https://www.oecd.org/els/soc/15_Immervoll_OECD_Basic_Income_Brief.pdf)
- Lima Carvalho, L. de. (2019). Spiritus ex machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by using «Personality» and «Residence». *Alphen aan den rijn: Kluwer Law International*, 47(5), 425-443.
- Lima Carvalho, L. de. (28 de mayo 2019). *The International Taxation of Autonomous Artificial Intelligence (AAI): Questions from Prof. Xavier Oberson*. Kluwer International Tax Blog.
- López de Mantaras, R. (2019). El futuro de la IA: hacia inteligencias artificiales realmente inteligentes. En F. González (Dir.), *¿Hacia una nueva Ilustración? Una década trascendente* (pp. 160-174). Turner.
- Marcy, E. (15 de abril de 2015). *The Use And Abuse Of The LSI-R In Parole Evaluations Challenging So-Called «Objective» Testing*. New Jersey Criminal Law Resource. <https://www.wilentz.com/perspectives/criminal-law/2015-04-15-the-use-and-abuse-of-the-lsi-r-in-parole-evaluations-challenging-so-called-objective-testing>
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2019). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos.
- Martinelli, L. (2017). *Assessing the Case for a Universal Basic Income in the UK*. Institute for Policy Research.
- Mazur, O. (2019). Taxing the robots. *Pepperdine Law Review*, 46, 277-330.
- Miguel Beriain, I. de. y Pérez Estrada, M. J. (2019). La Inteligencia Artificial en el proceso penal español: un análisis de su admisibilidad sobre la base de los derechos fundamentales implicados. *Revista de Derecho UNED*, 25. <http://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/27013>
- Navejans, N. (2019). Le statut juridique du robot doit-il évoluer? *La Jaune et la Rouge*, 750, 40-43.
- Oberson, X. (2017). Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay

- to a Tax on Robots or the Use of Robots. *World Tax Journal*, 9(2), 247-261.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. <https://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2020a). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2019 – July*. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.htm>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>
- Ortiz, I. Behrendt, C., Acuña-Ulate, A., Nguyen, Q. A., International Labour Office. Social Protection Department. (2018). *Universal Basic Income proposals in light of ILO standards: Key issues and global costing* (Extension of Social Security Working Paper 62).
- Oxford Economics. (2019). *How Robots Will Change the World*.
- Palmerini, E. (2017). Robótica y derecho: sugerencias, confluencias, evoluciones en el marco de una investigación europea. *Revista de Derecho Privado*, 32, 53-97.
- Parlamento Europeo. (2018). *Resolución 252/25 del Parlamento Europeo, de 16 de febrero de 2017, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica* (2015/2103(INL)). [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0051\\_ES.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0051_ES.html)
- Pérez Bernabéu, B. (2019). Propuestas de reforma del sistema de imposición de las rentas del trabajo en España: hacia la integración estructural de impuestos y prestaciones sociales. *Crónica Tributaria*, 170, 143-164.
- Quartz. (16 de febrero de 2017). *Bill Gates thinks we should tax the robot that takes your job* [video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=nccryZOcrUg>
- Real Academia Española. (2021). *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/>
- Rodríguez Márquez, J. (2020). Soluciones fiscales a los problemas derivados de la robotización: especial referencia a España. En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital* (pp. 101-112). Aranzadi.
- Rosales de Salamanca Rodríguez, F. (12 de diciembre de 2016). ¿Puede un robot ser sujeto de derecho? Notario Francisco Rosales. <https://www.notariofranciscosales.com/puede-robot-sujeto-derecho/>.
- Rouhiainen, L. (2018). *101 cosas que debes saber hoy sobre nuestro futuro*. Alienta.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2019). La tributación de la robótica y la Inteligencia Artificial como límites del Derecho Financiero y Tributario. *Quincena Fiscal*, 12, 69-100.
- Santos Flores, I. (2020). Robot y persona: Reflexiones sobre la capacidad económica atribuible a robots inteligentes. En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital* (pp. 57-97). Aranzadi.
- Santos González, M. J. (2017). Regulación legal de la robótica y la Inteligencia Artificial. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 4, 25-50.



Schrijver, S. de. (5 de enero de 2018). *The Future Is Now: Legal Consequences of Electronic Personality for Autonomous Robots*. Who's Who Legal. <https://bit.ly/3snPQw>

Segura Alastrué, M. (2019). Los robots en el Derecho Financiero y Tributario. En M. Barrio Andrés (Dir.), *Derecho de los Robots* (pp. 209-227). Wolters Kluwer.

Sung-Won, Y. (7 de agosto de 2017). *Korea takes first step to introduce 'robot tax'*. Biz &

Tech. [https://www.koreatimes.co.kr/www/news/tech/2017/08/133\\_234312.html](https://www.koreatimes.co.kr/www/news/tech/2017/08/133_234312.html)

Tirado Robles, C. (2020). ¿Qué es un robot? Análisis jurídico comparado de las propuestas japonesas y europeas. *Mirai. Estudios Japoneses*, 4, 35-48.

Varoufakis, J. (17 de febrero de 2017). *A tax on Robots?* Project Syndicate.

# Los derechos fundamentales de *defensa pasiva* en el seno de los procedimientos tributarios: una visión crítica de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE

Análisis de la [STJUE de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19](#)

**Claudio García Díez**

*Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA*

## Extracto

Mucho se ha escrito sobre la proyección del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo (art. 24.2 de la Constitución) en la esfera tributaria. No se trata, obviamente, en las breves líneas que siguen, de llevar a cabo una sistematización de las diversas cuestiones y planteamientos que el mismo suscita en nuestro ámbito, pero sí vamos a referirnos a esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, aunque no analiza una cuestión de naturaleza fiscal (pues resuelve una cuestión relativa a la legalidad de las sanciones impuestas a un sujeto por infracciones consistentes en el uso de información privilegiada, abuso de mercado y falta de cooperación; al amparo de la Directiva 2003/6/CE, de 28 de enero de 2003, y del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014), su doctrina puede resultar extrapolable al orden tributario y, en particular, puede condicionar la aplicación que viene efectuándose hasta el momento de la infracción tributaria del artículo 203 de la Ley general tributaria, por resistencia, obstrucción, negativa o excusa a colaborar en las actuaciones de la Administración tributaria. No en vano, como se reconoce en la misma Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19), la misma «tiene por objeto la interpretación de los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea» (apdo. 1), otorgando, en consecuencia, a dicha argumentación un alcance más amplio que el que desencadenó la decisión del Alto Tribunal. Vamos a ello, entonces.

## 1. Supuesto de hecho

1. Nos encontramos ante una cuestión prejudicial planteada por la Corte Costituzionale por la presunta vulneración de la garantía de no autoincriminación a resultas de la imposición de una infracción administrativa a una persona física por parte de la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (en adelante, Consob). Concretamente, dicho organismo, al amparo primero de la Directiva 2003/6/CE y, después, del Reglamento (UE) n.º 596/2014, en su condición de autoridad competente, se encuentra facultada para desplegar las facultades oportunas en orden a prevenir y, en su caso, reaccionar frente a posiciones de *abuso de mercado*. En particular, el artículo 23.2 del citado reglamento comunitario establece que:

Para el ejercicio de las funciones previstas en el presente Reglamento, se deberá dotar a las autoridades competentes, de conformidad con la legislación nacional, al menos de las siguientes facultades en materia de supervisión e investigación:

a) *acceder a cualquier documento y dato* bajo cualquier forma, y obtener copia del mismo;

b) *solicitar o exigir información de cualquier persona*, inclusive de aquellas que intervienen sucesivamente en la transmisión de órdenes o en la ejecución de las operaciones consideradas, así como sus directivos, y en caso necesario *citar e interrogar* a una persona con el fin de obtener información;

[...].

Asimismo, la normativa de la Unión Europea habilita a los Estados miembros a implementar en sus respectivos ordenamientos el correspondiente régimen sancionador de cobertura. Y, en cumplimiento de dicho mandato, el derecho italiano procedió a tipificar la infracción administrativa del artículo 187 *quindicies* del Decreto legislativo n.º 58, de 24 de febrero de 1998 (conforme a la redacción dada por el Decreto legislativo n.º 129 de 2017), relativa a «Protección de la actividad de supervisión de la Banca d'Italia y de la Consob», con el siguiente tenor:

1. Fuera de los supuestos previstos en el artículo 2638 del Código Civil será sancionado en virtud del presente artículo todo aquel que *no cumpla en plazo de los requerimientos del Banco de Italia y de la Consob o no coopere con dichas autoridades* de manera que estas puedan desarrollar sus funciones de supervisión, o *retrase el ejercicio de tales funciones*.

1 bis. Cuando el autor de la infracción sea una *persona física*, esta será sancionada con una multa administrativa de *entre diez mil euros y cinco millones de euros* [...].

**1.1.** Pues bien, la Consob acordó imponer a una persona física (DB) una multa de 50.000 euros:

por la infracción administrativa contemplada en el artículo 187 *quindicies* del Texto Refundido debido a que el interesado, tras solicitar reiteradamente un *aplazamiento* de la fecha de la audiencia a la que había sido citado en calidad de persona informada de los hechos, *se había negado a responder a las preguntas que se le habían formulado* cuando compareció en dicha audiencia. (apdo. 15 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE– de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19 [NFJ085739])

**2.** No hace falta mucho esfuerzo para proyectar las circunstancias generales (abstractamente consideradas) de este caso a la esfera tributaria. En primer lugar, son notorios los preceptos de la Ley general tributaria (LGT) que regulan las potestades de comprobación e investigación de las Administraciones tributarias (art. 115 de la LGT) y, en concreto, su artículo 93, regulador de las obligaciones de información, en cuya virtud:

Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, *estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria* relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. (art. 93.1 de la LGT)

Además, hay que traer a colación los deberes formales de colaboración tributaria a cargo de los obligados tributarios. Y, en particular, los previstos en el artículo 29.2 f)<sup>1</sup> y g)<sup>2</sup> de la LGT, que, en el ámbito específico de la Inspección de los Tributos, se encuentran reiterados y concretados en el artículo 142.3 de la LGT:

3. Los obligados tributarios *deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.*

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección *deberá personarse*, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y *deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.*

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija<sup>3</sup>.

**2.1.** La norma sancionadora de cobertura que castiga en el ordenamiento tributario los comportamientos obstructivos, que impidan o dificulten la labor comprobadora o investigadora de las Administraciones tributarias, se encuentra en el artículo 203 de la LGT. De acuerdo con el mismo:

Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia *cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o*

<sup>1</sup> Artículo 29.2 f) de la LGT:

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

[...]

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

<sup>2</sup> Artículo 29.2 g) de la LGT: «Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: [...] g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas».

<sup>3</sup> Sobre el contenido, alcance y límites de los deberes de colaboración tributaria en los procedimientos tributarios ante los derechos fundamentales de *defensa pasiva*, véase Casas Agudo (2017, pp. 21-27); Rubio Montiel (2012, pp. 11-14).

*impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.*

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) *No facilitar el examen* de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) *No atender algún requerimiento debidamente notificado.*
- c) La *incomparecencia*, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) *Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia* en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria. (art. 203.1 de la LGT).

**3.** Bajo estas coordenadas, la Corte Suprema di Cassazione formuló (en primer lugar y como desencadenante de la posterior cuestión prejudicial planteada por su Tribunal Constitucional ante el TJUE) cuestión incidental de constitucionalidad con base en la cual el Tribunal Supremo de Italia puso de manifiesto, primero, que hay que:

tomar en consideración el *riesgo* de que, como consecuencia de la obligación de cooperación con la autoridad competente, el presunto infractor de una infracción administrativa que puede ser objeto de una sanción penal *pueda contribuir, de facto, a la formulación de una acusación en materia penal contra él* [...] en Derecho italiano, las operaciones con información privilegiada que se reprochan a DB constituyen al mismo tiempo una infracción administrativa y una infracción penal y que los procedimientos correspondientes pueden iniciarse y perseguirse paralelamente, en la medida en que sea compatible con el principio *non bis in idem*. (apdo. 21 de la Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021)

Y, en segundo lugar, el citado tribunal, al formular la cuestión incidental de constitucionalidad, destaca que:

Según la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el derecho a guardar silencio, que se deriva del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, fir-

mado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), se vulnera cuando las personas son sancionadas por el Derecho nacional por no haber respondido a las preguntas de las autoridades administrativas en el marco de procedimientos de declaración de infracciones administrativas que conlleven sanciones de carácter penal (TEDH, sentencias de 3 de mayo de 2001, J. B. c. Suiza, CE:ECHR:2001:0503JUD003182796, §§ 63 a 71; de 4 de octubre de 2005, Shannon c. Reino Unido, CE:ECHR:2005:1004JUD000656303, §§ 38 a 41, y de 5 de abril de 2012, Chambaz c. Suiza, CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, §§ 50 a 58). (apdo. 22 de la Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021<sup>4</sup>)

Por tanto, de la misma manera que el Tribunal Constitucional italiano, bajo el peso de la argumentación puesta de manifiesto por la Corte Suprema di Cassazione, tiene sospechas sobre la posible compatibilidad de la infracción administrativa del referido artículo 187 *quindecies* con la garantía de no autoincriminación, protegida en los artículos 47 y 48 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>5</sup>, cabría plantearse, *mutatis mutandi*, si esas mismas dudas existen con relación con el artículo 203 de la LGT cuando se utiliza como *vis coactiva* para obtener de los obligados tributarios (personas físicas o jurídicas) material probatorio que no solo se utilizará para regularizar fiscalmente, sino también para sancionar administrativamente (conforme al régimen infractor previsto en los arts. 191 y ss. de la LGT)

<sup>4</sup> Un análisis completo de la doctrina del TEDH sobre la garantía de no autoincriminación en Aneiros Pereira (2002). Para una visión de la misma en la jurisprudencia norteamericana, *cf.* Ribes Ribes (2000).

<sup>5</sup> *Vid.* también la Directiva (UE) 2016/343, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio, cuyo artículo 7 (relativo específicamente a los derechos de *defensa pasiva*) establece que:

1. Los Estados miembros garantizarán que los sospechosos y acusados tengan derecho a guardar silencio en relación con la infracción penal de que sean sospechosos o se les acuse.
2. Los Estados miembros garantizarán que los sospechosos y acusados tengan derecho a no declarar contra sí mismos.
3. El ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados.
4. Los Estados miembros podrán permitir a sus autoridades judiciales que, al dictar sentencia, tomen en consideración un comportamiento cooperador por parte de los sospechosos y acusados.
5. El ejercicio por parte de los sospechosos y acusados del derecho a guardar silencio y a no declarar contra sí mismos no se utilizará en su contra ni se considerará prueba de haber cometido la infracción penal de que se trate.
6. Lo dispuesto en el presente artículo no limitará la facultad de los Estados miembros de decidir que, para infracciones leves, la tramitación del procedimiento, o de ciertas fases de este, pueda desarrollarse por escrito o sin interrogatorio del sospechoso o acusado por parte de las autoridades competentes en relación con la infracción penal de que se trate, siempre que se respete el derecho a un juicio justo.

o, inclusive, penalmente (a través de los arts. 305 y 305 bis del Código Penal –CP–). Es momento de ver la solución que da el TJUE.

## 2. Doctrina del tribunal

1. La doctrina sentada en la citada sentencia del TJUE se vertebra en un triple plano. En primer lugar, en todo aquello relativo a la configuración de la garantía de no autoincriminación en el ordenamiento interno de los Estados miembros (España, en nuestro caso); no solo como derecho fundamental (art. 24.2 de la CE), sino como garantía reconocida en el artículo 6 del CEDH y también en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (arts. 47 y 48), esta última, cuando se aplica derecho de la Unión Europea (repárese en nuestro ámbito, a título meramente ilustrativo, en la naturaleza comunitaria del IVA). Pues bien, en este sentido, la Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19 [NFJ085739]) destaca que:

Si bien las cuestiones planteadas se refieren a los artículos 47 y 48 de la Carta, que consagran, en particular, el derecho de toda persona a que su causa sea oída equitativamente y la presunción de inocencia, *la petición de decisión prejudicial se refiere también a los derechos garantizados en el artículo 6 del CEDH. [...], aunque este último no constituye, al no haberse adherido a él la Unión, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, debe recordarse, no obstante, que, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales. Por otra parte, el artículo 52, apartado 3, de la Carta, que dispone que cabe dar a los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, pretende garantizar la coherencia necesaria entre esos respectivos derechos sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C537/16, EU:C:2018:193, apartados 24 y 25). (apdo. 36)*

Y, por ello,

en la interpretación que [se] realiza a propósito de los derechos garantizados en los artículos 47, párrafo segundo, y 48 de la Carta, *el Tribunal de Justicia debe, por tanto, tener en cuenta los correspondientes derechos garantizados en el artículo 6 del CEDH, e interpretados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como nivel mínimo de protección* [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de mayo de 2019, Comisión/Hungría (Usufructos sobre terrenos agrícolas), C235/17, EU:C:2019:432, apartado 72; de 6 de octubre de 2020, La Quadrature du Net y otros, C511/18, C512/18 y C520/18, EU:C:2020:791, apartado 124, y de 17 de

diciembre de 2020, Centraal Israëlitisch Consistorie van België y otros, C336/19, EU:C:2020:1031, apartado 56]. (apdo. 37)

Consecuentemente, resulta patente, de acuerdo con esta construcción argumental, que el derecho a no declarar contra sí mismo, al socaire de su reconocimiento en el artículo 6 del CEDH, queda entreverado no solo en el ordenamiento constitucional de los Estados, sino que a su vez se encuentra asentado como *principio general* dentro del propio sistema de fuentes de la Unión Europea; reconociéndose a la doctrina surgida en torno al mismo precedente del TEDH la condición de estándar *mínimo de protección* a reconocer por el TJUE.

2. En segundo lugar, hay que referirse a la concreción que lleva a cabo el TJUE acerca del núcleo duro (esencial, si se quiere) de protección de los derechos fundamentales de *defensa pasiva*. Y, de esta manera, en dicha sentencia se precisa que:

a) Apartado 38:

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que, aunque el artículo 6 del CEDH no menciona expresamente el *derecho a guardar silencio*, este *constituye una norma internacional generalmente reconocida, que conforma la base del concepto de proceso equitativo*. Al *proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades*, este derecho contribuye a evitar errores judiciales y a garantizar el resultado perseguido por dicho artículo 6 (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 8 de febrero de 1996, John Murray c. Reino Unido, CE:ECHR:1996:0208JUD001873191, § 45).

b) Apartado 39:

La protección del derecho a guardar silencio pretende asegurar que, *en una causa penal, la acusación fundamente sus argumentos sin recurrir a pruebas obtenidas por coacción o por fuerza*, contra la voluntad del acusado (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 17 de diciembre de 1996, Saunders c. Reino Unido, CE:ECHR:1996:1217JUD001918791, § 68), este derecho se vulnera, en particular, en la situación en la que un sospechoso, bajo amenaza de ser sancionado si no confiesa, o bien confiesa, o bien es castigado por haberse negado a hacerlo (véase, en este sentido, TEDH, sentencia de 13 de septiembre de 2016, Ibrahim y otros c. Reino Unido, CE:ECHR:2016:0913JUD005054108, § 267).

c) Apartado 40:

El derecho a guardar silencio no puede limitarse razonablemente a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también *información sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse poste-*

riormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona (véase, en este sentido, TEDH, sentencias de 17 de diciembre de 1996, Saunders c. Reino Unido, CE:ECHR:1996:1217JUD001918791, § 71, y de 19 de marzo de 2015, Corbet y otros c. Francia, CE:ECHR:2015:0319JUD000749411, § 34).

3. Por último, la Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2021 analiza la eficacia de dicha garantía fundamental en los casos en que la *fuerza coactiva* de la autoridad pública vaya dirigida a la imposición de *sanciones administrativas de carácter penal* o, incluso, que dicha *vis puramente administrativa* sea utilizada con la finalidad de obtener pruebas que posteriormente puedan utilizarse en un proceso de naturaleza penal:

a) Apartados 42 y 43:

Ese mismo derecho debe aplicarse en el contexto de procedimientos que pueden dar lugar a la imposición de *sanciones administrativas de carácter penal*. Tres criterios son relevantes para la evaluación de tal carácter. El primero es la calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno, el segundo afecta a la propia naturaleza de la infracción y el tercero es relativo a la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado (sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C537/16, EU:C:2018:193, apartado 28).

Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de estos criterios, si las sanciones administrativas controvertidas en el litigio principal tienen carácter penal, dicho órgano jurisdiccional recuerda acertadamente que, *según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, algunas de las sanciones administrativas impuestas por la Consob parecen perseguir una finalidad represiva y presentar un grado de severidad tal que pueden revestir un carácter penal* (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2018, Di Puma y Zecca, C596/16 y C597/16, EU:C:2018:192, apartado 38, y de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C537/16, EU:C:2018:193, apartados 34 y 35). El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por su parte, ha llegado, en esencia, a la misma conclusión (TEDH, sentencia de 4 de marzo de 2014, Grande Stevens y otros c. Italia, CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 101).

b) Apartado 44:

Además, aun suponiendo que, [...] *las sanciones controvertidas* en el litigio principal, impuestas por la autoridad de supervisión a DB, *no tuvieran carácter penal, la necesidad de respetar el derecho a guardar silencio en el marco de un procedimiento de investigación tramitado por esta también podría resultar de la circunstancia, [...] de que, con arreglo a la legislación nacional, las pruebas obtenidas en dicho procedimiento pueden utilizarse en un proceso penal seguido contra esa misma persona para demostrar la comisión de una infracción penal.*

4. Pues bien, bajo estas premisas, el TJUE sienta dos conclusiones sobre la eficacia de la garantía de no autoincriminación en procedimientos sancionadores o en aquellos otros que, sin responder a dicha naturaleza, puedan ser fuente de medios de prueba que posteriormente sirvan con fines sancionadores:

1.<sup>a</sup> Con relación a personas físicas (y de forma novedosa), destaca que:

*Este derecho se opone, en particular, a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente con arreglo a la Directiva 2003/6 o al Reglamento n.º 596/2014 respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal. (apdo. 45)*

2.<sup>a</sup> Asimismo, y respecto a entidades y personas jurídicas, el Tribunal de Justicia trae a colación pronunciamientos anteriores en los que se declara:

*que no se puede imponer a dicha empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de tal infracción (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de octubre de 1989, Orkem/Comisión, 374/87, EU:C:1989:387, apartado 35, y de 29 de junio de 2006, Comisión/SGL Carbón, C301/04 P, EU:C:2006:432, apartado 42). (apdo. 47)*

Vemos, por tanto, que los derechos fundamentales de defensa pasiva detentan un indudable protagonismo en función del material probatorio que las autoridades comprobadoras e investigadoras, dotadas de específicas competencias sancionadoras, pretendan recabar de los administrados. De forma que, si aquel tiene un contenido autoincriminatorio, los mismos deberán desplegar efectos neutralizadores sobre el régimen infractor específico que tiene por objeto hacer frente a toda actitud o comportamiento que pueda ser calificado como obstructivo a las labores de supervisión y control de los poderes públicos. Ahora bien, ¿esta construcción puede ser aplicable en la esfera tributaria? Veámoslo a continuación.

### 3. Comentario crítico

1. Dentro del ordenamiento sancionador tributario, la infracción prevista en el artículo 203 de la LGT tiene como cometido reaccionar contra los comportamientos *resistentes* de los obligados tributarios frente a la labor de control de las Administraciones tributarias. Se trata de la *vis coactiva* que *anima* a los sujetos pasivos a colaborar en las solicitudes de información que reciban. Son varias las cuestiones que suscita dicho precepto infractor. Sin embargo, ahora solo vamos a referirnos a aquellos aspectos de la conducta sancionada que se encuentran directamente conectados con el derecho a no declarar contra sí mismo. En este sentido, y a partir de un sucinto análisis jurisprudencial sobre el mismo, ya se advierte que

su aplicación se caracteriza por una interpretación bifurcada del tipo infractor por parte de la Administración tributaria sancionadora.

Así, de una parte, nos encontramos con posicionamientos *objetivos* para los que la mera y simple constatación de la falta o ausencia de colaboración con la Administración tributaria peticionaria acredita la consumación del comportamiento infractor previsto en el artículo 203 de la LGT, quedando relegadas (en su caso) las concretas circunstancias particulares del incumplimiento a la cuantificación de la sanción a imponer, puesto que la infracción ya quedó materializada con la no aportación en plazo de la documentación requerida<sup>6</sup>.

De otra parte, también es cierto que nos encontramos con decisiones de los tribunales que entienden que el tipo infractor requiere no solo la acreditación de la falta de colaboración con la Administración tributaria, sino que además dicho comportamiento debe ser

<sup>6</sup> Como se expone en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 708/2018, de 27 de marzo (rec. núm. 214/2016 [NFJ072618]):

Lo relevante es la falta de aportación de la información requerida, con independencia y sin perjuicio de las dilaciones que, en la sustanciación del procedimiento, pueda provocar la necesidad de formular varios requerimientos y de la procedencia o no de la exclusión de los correspondientes períodos temporales a los efectos de la duración máxima de las actuaciones de comprobación, habida cuenta que *lo que se sanciona no es una conducta que provoque dilaciones innecesarias sino la falta de colaboración con la Administración tributaria*. Por lo demás al encontrarse el contribuyente sometido a actuaciones integrantes de un procedimiento inspector, refiriéndose el incumplimiento a actividades económicas y *haber tenido lugar un tercer requerimiento de aportación de documentación no atendido, como resulta de los antecedentes fácticos expuestos en el fundamento de derecho segundo de la presente Sentencia, deviene aplicable lo dispuesto en el apartado 6.b).2.º.c) del reiterado artículo 203*. (fundamento 3.º)

También la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 767/2016, de 11 de marzo (rec. núm. 1373/2011 [NFJ062999]):

La motivación del comportamiento antijurídico viene dada por la *existencia de reiteración en la falta de atención a las pretensiones administrativas*, de manera que, advertida la solicitud de datos que, hasta en tres ocasiones diferentes, no es atendida por aquel a quien iba dirigida, la justificación del procedimiento sancionador iniciado y de su resolución se acreditan con la reincidencia en el comportamiento del interesado en dicho procedimiento, porque *tal comportamiento repetido es sintomático de que se ha querido obstaculizar la acción de la administración tributaria*. Dicho lo cual, ha de añadirse que en la resolución sancionadora, en el primer párrafo de la misma, figura de forma clara y precisa cuáles fueron los requerimientos desatendidos, en cuántas ocasiones fue llevada a término su correcta notificación y en cuántas otras incumplido el requerimiento por aquél a quien se dirigían. (fundamento 6.º)

Otro tanto ocurre en la Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 206/2016, de 9 de mayo (rec. núm. 191/2014 [NFJ062932]), fundamento 3.º; en la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 1326/2016, de 3 de octubre (rec. núm. 12/2015 [NFJ065299]), fundamentos 3.º y 5.º; en la Sentencia del TSJ de Illes Balears núm. 380/2017, de 6 de septiembre (rec. núm. 248/2016 [NFJ068696]), fundamento 2.º; y en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 348/2017 [NFJ080009]), fundamento 4.º; entre otras muchas.

demostrativo de una finalidad *obstructiva* con las facultades de comprobación e investigación conferidas a la Administración tributaria. De manera que bajo este prisma igualmente resultan relevantes, en primer lugar, las circunstancias en las que se produjo la falta de colaboración del obligado tributario<sup>7</sup>. Y, en segundo lugar, es necesario tener en cuenta el propio contenido del material informativo que se pretende hurtar al fisco<sup>8</sup>. Y únicamente

<sup>7</sup> Tal y como se destaca en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 51/2016, de 28 de enero (rec. núm. 1172/2012 [NFJ063163]):

La conducta de la actora que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria le imputa tiene todos los visos de haberse cometido, tal como se desprende del expediente administrativo, pues parece acreditado que *no atendió los tres requerimientos de documentación practicados por la Inspección tributaria*, realizados a nombre de la recurrente y en su domicilio. Esa apariencia nos debería llevar a considerar incumplido el art. 93 (obligación de información) de la Ley General Tributaria y los arts. 12 (actuaciones de obtención de información) y 37 (requerimientos de la Inspección para la obtención de información) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, lo que daría causa a la infracción grave del artículo 203.1-b ) y 5 de la LGT, por no atender los requerimientos y por no aportar los documentos requeridos, es decir, nos encontraríamos ante una supuesta falta de colaboración de una contribuyente a los requerimientos de información documental de la Administración tributaria. Pero *la realidad que evidencia el proceso es muy diferente y deja la actuación de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el terreno del abuso de derecho y la arbitrariedad*, puesto que existen otros datos relevantes que deben examinarse para entender lo acaecido: Con anterioridad a los requerimientos personales a la actora de 14 de junio, 8 de agosto y 13 de octubre de 2010, la Dependencia Regional de Inspección le había iniciado en fecha 24-3-2009 un procedimiento de comprobación e investigación del IVA e IRPF de 2004 a 2007, ampliado poco después al ejercicio 2008, con una Orden de carga en plan de 13-3-2009, constando en el mismo que en fecha 1-6-2009 y 19-11-2009 la actora otorgó la representación legal ante la Inspección, con quien en todo momento se entendieron las sucesivas actuaciones. En ese procedimiento de comprobación consta una diligencia de 14-7-2009 en la que la Inspección requiere al representante autorizado de la actora para que aportara la documentación referida al GRUPO VENDING BISBAL VALENCIA, S.L., constando que fueron efectivamente aportadas las facturas de dicha sociedad (documentos obrantes en folios 6 a 39). Por todo ello, *resulta incomprensible y fuera de toda lógica jurídica que, un año después y sin aparente procedimiento, la Inspección realizara los requerimientos a la actora ahora revisados, puesto que ello supone: Una duplicidad de actuaciones con fines ilícitos, pues la documentación requerida a la actora ya estaba en poder de la Inspección desde un año antes.* (fundamento 3.º)

<sup>8</sup> Cabe destacar la Sentencia del TSJ de Canarias núm. 127/2018, de 27 de abril (rec. núm. 272/2017 [NFJ071889]):

Los requerimientos en cuestión, los tres iguales, hacían referencia al hecho de que la entidad mercantil no constaba que hubiera presentado el Modelo-190, Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del ejercicio 2011, estando obligado a ello tras haber presentado autoliquidaciones de carácter periódico de las retenciones practicadas [...] aunque las notificaciones de los requerimientos practicados se entiendan legalmente rehusadas, lo cierto es que no es posible afirmar su pleno conocimiento por parte de la entidad a fin de poder aunar a dicho conocimiento *algún comportamiento activo realizado por la misma y dirigido a dilatar, entorpecer o impedir, sólo hay una patente omisión de la presentación de una declaración informativa* cuyos datos, al menos parcialmente, ya le constaban a la AEAT, así lo reconoce al decir que le constaba que se habían

te si no hay justificación que avale la renuncia a colaborar y la documentación requerida resulta *a fortiori* fundamental para realizar efectivamente las potestades de control tributario, se entenderá acreditada (y, por lo mismo, consumada) la *resistencia infractora* del artículo 203 de la LGT.

**2.** De estos dos posicionamientos jurisprudenciales, somos partidarios del segundo. La infracción por resistencia y obstrucción al ejercicio de las potestades atribuidas a las Administraciones tributarias no solo debe depender de la concreta falta de colaboración. Se tratará, en todo caso, de un elemento necesario (acreditación del elemento objetivo de dicha infracción). Pero, a su vez, es imprescindible llevar a cabo un juicio de culpabilidad donde quede acreditada la negligencia del obligado tributario y ello aboca a un análisis *ad hoc* de las concretas circunstancias que pudieran haberse suscitado para no *dar respuesta* a las peticiones de documentación e información requeridas por la autoridad pública. Y aquí es donde sale a la palestra la doctrina sentada por el TJUE sobre los derechos fundamentales de defensa pasiva, que exige verificar el potencial contenido y carácter autoincriminatorio de los medios de prueba solicitados al sujeto pasivo. De forma que, si alberga tal naturaleza, y conforme al criterio determinado en la Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19 [NFJ085739]), debería decaer la imposición de cualquier sanción tributaria al amparo del citado artículo 203 de la LGT, so pena de vulnerar la meritada garantía de no autoincriminación.

**2.1.** En este sentido, hay que distinguir dos hipótesis de captación de medios de prueba por parte de la Administración tributaria en función de que la documentación e información requerida se refiera o no al mismo obligado tributario.

---

hecho autoliquidaciones de carácter periódico, actuación que podría tener mucha mejor cabida dentro de los tipos de infracción tributaria regulados en los arts. 192, 198 o 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (fundamento 3.º)

O también la Sentencia del TSJ de Canarias núm. 325/2016, de 29 de junio (rec. núm. 173/2014 [NFJ065257]):

En relación con esta infracción se reprocha que el ahora recurrente no haya atendido sucesivos requerimientos de información sobre la identidad de las empresas del grupo que explotan supermercados en el municipio con indicación de local y fechas de alta y baja de cada uno de ellos. Ahora bien, *dado que en el procedimiento de inspección se ha negado por parte del obligado tributario la titularidad de algunas de las explotaciones, y siendo así que dicho procedimiento de inspección quedó inconcluso*, no puede considerarse acreditado en el procedimiento sancionador que el obligado tributario desatendió los tres requerimientos de información en el procedimiento de inspección seguido para regularizar su propia situación tributaria en el IAE, *pues tal conducta debe partir de la premisa de que la información requerida se refiere a las explotaciones que son de su titularidad, extremo que no puede darse por acreditado. Ello no permite apreciar que se ha acreditado la concurrencia del elemento objetivo de la infracción.* (fundamento 3.º)

O, en fin (y entre otras), hay que mencionar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 363/2011 [NFJ056782]), cuando razona que:

En efecto, de una parte, hay que referirse a aquella información, dotada de *trascendencia tributaria*, relativa a *terceros* con los que el obligado tributario requerido ha tenido algún tipo de relación (personal, comercial, profesional, etc.). Se trata, fundamentalmente, de los requerimientos individualizados de información del artículo 93 de la LGT. En estos casos, en principio, la información solicitada no tendría un carácter autoincriminatorio para el sujeto o entidad destinataria de la solicitud y, por ello, no debería haber excusa u obstáculo para su aportación a la Administración tributaria actuante. Y, en última instancia, para los casos de incumplimiento del deber de colaboración, quedaría expedita la vía sancionadora del artículo 203 de la LGT.

No ocurriría lo mismo cuando la información o documentación requerida se refiera al *propio* obligado tributario en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos (normalmente, de inspección) que se le haya incoado. Aquí, desde la perspectiva del artículo 203 de la LGT, sí habría lugar a la ponderación del posible carácter autoincriminatorio de los medios de prueba que se le instan a aportar bajo amenaza de sanción tributaria específica por resistencia u obstrucción, puesto que dicho caudal probatorio, siendo trascendente y relevante a efectos fiscales, también podría ser capital para activar una respuesta sancionadora (de los arts. 191 y ss. de la LGT) o, incluso, penal (a través de una liquidación tributaria provisional vinculada a delito de los arts. 101.4 c) y 250 de la LGT, o bien, de la remisión del expediente a la jurisdicción penal, conforme a lo estipulado en el art. 251 de la LGT)<sup>9</sup>.

**3.** Podría argüirse, al objeto de evitar la aplicación de esta doctrina en la esfera tributaria, que las sanciones del artículo 203 de la LGT no tienen *carácter penal*. Sin embargo, si se traen a colación los criterios fijados por el mismo TJUE para determinar la naturaleza penal de las sanciones administrativas, hay que referirse, primero, a la calificación de la infracción,

---

En el caso enjuiciado, en realidad, no cabe aceptar la tesis de la Administración sobre la culpabilidad de la parte actora, [...], *las circunstancias concurrentes en el presente supuesto, no permiten establecer la existencia de una conducta obstaculizadora o tendente a entorpecer o dilatar las actuaciones de la Administración Tributaria, como exige el precepto de la LGT, pues siendo cierto que no se cumplimentó de forma estricta el requerimiento de información, al remitirlo a otro organismo, ello no presupone por sí solo, una actitud culpable por la actora, sino que, la entidad aportó la información requerida y continuó contestando a los requerimientos efectuados por otra Administración Tributaria, por lo que, difícilmente tal actitud puede reputarse como culpable, sino que como hemos adelantado, late una cierta descoordinación entre ambas partes, que en ningún caso puede dar lugar a la imposición de una sanción. (fundamento 6.º)*

<sup>9</sup> Con anterioridad, Lozano Serrano ya destacó que:

El deber de colaboración, a la luz del principio o derecho a la no autoincriminación, no puede tener el mismo alcance y contenido cuando se solicitan datos de terceros que cuando se solicitan al obligado los relativos a sus propias obligaciones. Según se ha visto ya, en el primer caso no entra en juego el derecho fundamental que nos ocupa, que es, sin embargo, de inexcusable observancia cuando los datos se piden bajo sanción al propio obligado en un procedimiento de comprobación, dado que posteriormente podrían usarse contra él en un procedimiento sancionador o en un proceso penal abiertos «como consecuencia» del primero. (2015, p. 14)

que en nuestro caso *siempre* será grave (art. 203.2 de la LGT). En segundo lugar, hay que tener en cuenta la naturaleza y finalidad de la infracción, de claro y evidente carácter repressivo. Y, por último y fundamentalmente, hay que tener presente la gravedad de las sanciones. En este sentido, basta con hacer hincapié en los importes sancionadores previstos en los artículos 203.5 y 203.6 de la LGT en los casos de faltas de colaboración a requerimientos de información expedidos al amparo de los artículos 93 y 94 de la LGT o las producidas en el seno de los procedimientos de inspectores para colegir que difícilmente pueda negarse que tales sanciones tributarias detentan un palmario *carácter penal*<sup>10</sup>.

A estos efectos son particularmente relevantes las cuantías de las sanciones tipificadas en el artículo 203.5 c) de la LGT<sup>11</sup> y, en general, la totalidad de las estipuladas en el

<sup>10</sup> Sobre el particular, véase, entre otras, la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 469/2018, 18 de diciembre (rec. núm. 2313/2018 [NFJ081206]), fundamentos 7.º y 8.º.

<sup>11</sup> En este sentido, el Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia 287/2022, de 8 de marzo (rec. de cas. núm. 873/2019 [NFJ085638]), acota los márgenes de cuantificación de esta sanción tributaria a determinados parámetros, que deberán estar suficientemente motivados en la resolución sancionadora. Concretamente, en la misma se establece que:

Consideramos procedente la siguiente jurisprudencia:

1) El artículo 203.5 c) de la LGT no nos suscita dudas sobre su inconstitucionalidad, interpretado en el sentido de que habilita a la Administración sancionadora y a los Tribunales de Justicia a utilizar un margen de apreciación entre 10.000 y 400.000 euros, en que *no solo se tome en consideración la cifra de negocios del sujeto incumplidor* –ajeno, aquí, al titular de la información con relevancia fiscal–, *sino también la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad*, sea por dolo o culpa.

2) *La ausencia de motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad concurrente obliga a la Administración*, caso de concurrencia de los demás elementos del tipo y la culpabilidad –referida a la mera conducta– *a imponer la sanción en su grado mínimo*.

3) La cifra de negocios del infractor –titular de los datos de trascendencia fiscal o un tercero ajeno a ellos– no es el único elemento determinante del *quantum* de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el antedicho precepto, sino, a lo sumo, un *factor más de graduación*, que *ha de ser vinculado al tipo objetivo –la conducta tipificada– y al tipo subjetivo –la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren–* (fundamento 5.º).

Asimismo, nuestro Alto Tribunal también se ha pronunciado sobre el contenido y alcance del término «trascendencia tributaria» en esta concreta infracción respecto de la información que se pretende sus- traer al conocimiento de la Administración tributaria:

en el sentido de que la infracción tipificada en el artículo 203.5 c) de la LGT, si bien exige, en todo caso, por expresamente venir así dispuesto en el texto legal, la concurrencia de la trascendencia tributaria, pero sin que quepa vincular la trascendencia tributaria, en todo caso, a que la no ratificación o aportación de los datos por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación administrativa, sino que basta que reúna los criterios jurisprudencialmente dispuestos, de suerte que afecte a la aplicación estricta de los tributos, *en su expresión general*, no circunscrita a determinados procedimientos de gestión o de inspección, y que aporten, *al menos, una utilidad potencial, indirecta o hipotética*, en los términos antes concre-

artículo 203.6 de la LGT<sup>12</sup>. En concreto, hay que destacar la sanción consistente (nada menos que) en un porcentaje sobre la cifra de negocios del ejercicio anterior, con unos importes mínimos (de 10.000, 15.000 y 20.000 euros) y máximos (de 100.000, 400.000 y 600.000 euros) que, a la par que son ilustrativos de su *gravedad* y *carácter penal*<sup>13</sup>, vienen generando (como no puede ser de otra manera) mucha litigiosidad ante los tribunales.

4. Otro factor destacable se encuentra en las peculiaridades procedimentales de la imposición de esta infracción tributaria. Hay que tener en cuenta que esta sanción (a diferencia de las restantes previstas en la LGT) actúa como una verdadera *espada de Damocles* sobre el obligado tributario incurrido en un procedimiento de aplicación de los tributos. Lo normal estriba en que las sanciones tributarias se impongan una vez que se haya materializado la regularización a través de la correspondiente liquidación. La excepción, a tenor de su naturaleza y finalidad, se encuentra en la infracción del artículo 203 de la LGT, cuya activación es paralela e independiente de un eventual e hipotético resultado regularizador. Constatado el comportamiento obstructivo dentro de una actuación o procedimiento tributario, se incoará expediente sancionador por dicha circunstancia; evidenciando la *vis coactiva* de esta infracción a fin de que el sujeto pasivo coadyuve con la Administración tributaria. Nos encontramos ante una infracción autónoma, desconectada del resultado final (sea el que fuere) del

---

tados (Sentencia del TS 332/2022, de 16 de marzo, rec. de cas. núm. 4850/2020 [NFJ085640], fundamento 2.º).

Vemos, pues, que la Sala Tercera da una de cal y otra de arena, pues, si bien, de una parte, exige una motivación reforzada en el acuerdo sancionador que tiene por objeto limitar justificadamente el margen de discrecionalidad de la Administración sancionadora en esta infracción, de otra reconoce un alcance laxo al concepto de «trascendencia tributaria» habilitante en el injusto del artículo 203.5 c) de la LGT.

- <sup>12</sup> No en vano, y dada la trascendencia económica del importe de las sanciones resultantes de dicho precepto, la Sala Tercera del TS ha decidido plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación a la sanción tributaria impuesta en virtud del artículo 203.6 b) 1.º de la LGT por posible vulneración del principio de proporcionalidad en su vertiente legislativa (*vid.* Auto del TS de 25 de febrero de 2021, rec. de cas. núm. 1481/2019 [NFJ081204]).
- <sup>13</sup> Desde la discrepancia con este posicionamiento, es ilustrativo el razonamiento de Delgado Sancho sobre la gravedad de las sanciones tributarias del artículo 203 de la LGT:

El sujeto inspeccionado no tiene derecho a guardar silencio ante la Inspección de Hacienda, pues la Ley General Tributaria le asigna innumerables obligaciones tributarias materiales y formales, si bien este derecho tendría plena efectividad en el supuesto de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o, en su caso, se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT 180.1), del mismo modo que sería irrelevante en el supuesto de que no se aperturase el procedimiento sancionador. En teoría, el sujeto inspeccionado podría guardar silencio, pero *el incumplimiento de sus obligaciones formales, le acarrearía consecuencias de extrema gravedad: primera, incurriría en la infracción grave tipificada en el artículo 203.6 de la Ley General Tributaria sancionada con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, si el incumplimiento lo realizan contribuyentes que desarrollen actividades económicas.* (2015, p. 21)

procedimiento tributario, que solo tiene un objeto: forzar coactivamente la colaboración del obligado tributario<sup>14</sup>. Por ello, la Administración tributaria debe ser muy prudente a la hora de esgrimirla, particularmente, en el seno de procedimientos inspectores, pues, llegado el caso, el material probatorio así obtenido (bajo amenaza de sanción tributaria de *carácter penal*) puede verse contaminado por la vulneración de la garantía fundamental de no autoincriminación, tal y como se encuentra acotada en la Sentencia del TJUE de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19 [NFJ085739]).

5. Asimismo, hay que destacar que la doctrina del TJUE sobre el derecho a guardar silencio no hace distinciones acerca del sujeto que recibe la *vis coactiva* sancionadora. Es más, la Sentencia de 2 de febrero de 2021 se refiere al caso concreto de una persona física que sido sancionada administrativamente por falta de colaboración con el Consob. De ahí que, en nuestra opinión, el Tribunal Constitucional (TC) deba reformular en este punto su jurisprudencia precedente sobre el derecho fundamental de *defensa pasiva* del artículo 24.2 de la CE que, por el momento, distingue entre la *fuera coactiva* que se dirige frente a sociedades y entidades (a través de las personas físicas que integran o forman parte de sus órganos rectores) y la ejercida directamente sobre personas físicas, en su condición de particulares<sup>15</sup>. Al

<sup>14</sup> La singularidad procedimental de esta infracción tributaria se encuentra precisamente en la inaplicación del plazo previsto en el artículo 209.2 de la LGT para la incoación de expediente sancionador tributario por infracción del artículo 203 LGT:

La situación que ahora contemplamos ya ha sido objeto de atención y resolución por este Tribunal, así recordemos que en la Sentencia de 25 de marzo de 2013, rec. cas. para unificación de doctrina 2885/2012, se justificó la falta de identidad entre las sentencias enfrentadas afirmando que «cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT...», distinguiendo claramente que el procedimiento sancionador venga directamente conectado, esto es, «se incoen como consecuencia de», un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, que entonces sí es de aplicación el art. 209.2 de la LGT, *del supuesto en que el procedimiento sancionador carezca de dicha conexión o vinculación con los referidos procedimientos*, por más que los hechos determinantes de la incoación del procedimiento sancionador se hayan producido en el seno de alguno de los citados procedimientos, como es el caso, en el que no es de aplicación el citado precepto y el plazo que contempla, tal y como resulta claramente tanto de su tenor literal, como de los antecedentes históricos y de la finalidad del precepto como señala la jurisprudencia citada. Dicho lo anterior procede estimar el recurso de casación y, por ende, casar y anular la sentencia impugnada. (Sentencia del TS núm. 742/2021, de 26 de mayo, fundamento 2.º [NFJ082454])

<sup>15</sup> Concretamente, nos estamos refiriendo a la doctrina sentada en la Sentencia del TC 18/2005, de 1 de febrero (NFJ019227), en la que se negaba el amparo solicitado por posible vulneración de la garantía fundamental de no autoincriminación, porque la *vis coactiva* ejercida por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector seguido frente a una entidad, que culminó con la condena por delito fiscal al administrador social de la misma, no se había ejercido sobre la persona del represen-

menos en lo que se refiere a materias sometidas al ordenamiento de la UE, dicho razonamiento constitucional debería ser actualizado a la vista y lectura del posicionamiento del TJUE, que ha hecho *tabula rasa* de la meritada distinción. Creemos, por tanto, que nos encontramos ante un motivo dotado de *trascendencia constitucional* (ex art. 49.uno Ley orgánica del TC), que debería obligar al TC a pronunciarse sobre el mismo.

6. Ahora nos vamos a centrar en la vigente doctrina del TC sobre la garantía fundamental de no autoincriminación. Y, en este sentido, nuestro órgano constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en fechas recientes. Nos estamos refiriendo a la Sentencia del TC 21/2021, de 15 de febrero (NCJ065396)<sup>16</sup>. De dicha sentencia destacamos brevemente las líneas principales que conforman el núcleo esencial de los derechos constitucionales de *defensa pasiva* (art. 24.2 de la CE), con posible eficacia en la esfera tributaria:

1. Se reconoce explícitamente (con base en pronunciamientos previos del TC y del TEDH) que este derecho fundamental puede ser operativo en *procedimientos previos* de naturaleza no sancionadora:

De este examen de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo se desprende que para que se aprecie la quiebra de la garantía de no autoincriminación no es imprescindible que la declaración coactiva se haya obtenido en el seno del proceso de naturaleza penal, *siendo en principio admisible que la obtención de información mediante coacción se haya producido en un procedimiento previo en el que no se ejerce el ius puniendi estatal* y solo sea posteriormente cuando se incorpore con efectos incriminatorios a un proceso penal. *Lo relevante en la garantía de no autoincriminación sería el carácter coactivo de la aportación de la información, independientemente del contexto procedimental en que se obtuviera*, y el efecto incriminatorio que produjese o pudiese producir en un proceso de naturaleza penal o sancionadora. (STC 21/2021, de 15 de febrero [NCJ065396], fundamento 5.º)

Consecuentemente, no hay óbice constitucional alguno para que los derechos constitucionales de *defensa pasiva* desplieguen efectos en procedimientos de naturaleza tributaria y, en particular, en el procedimiento de inspección. Incluso y con mayor profundidad (que excede, en mucho, de los márgenes de este comentario), habría que ponderar la trascendencia de esta construcción sobre los procedimientos tributarios que culminan con una liquidación vinculada al delito

---

tante orgánico, sino sobre la sociedad investigada. Concluyendo que «no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo en este punto» (fundamento 4.º).

<sup>16</sup> Doctrina consolidada posteriormente en la Sentencia del TC 143/2021, de 12 de julio (NCJ065646). *Vid.*, también, la Sentencia del TC 181/2020, de 14 de diciembre (NCJ065276).

- (ex arts. 101.4 c) y 250 de la LGT), pues parece evidente que, en alguna fase del camino previo a la activación del tanto de culpa, el obligado tributario debería haber sido informado de que le asiste la posibilidad de invocar los derechos de *defensa pasiva* frente a la Administración tributaria<sup>17</sup>.
2. En dicha sentencia del TC, con motivo del contenido autoincriminatorio de una declaración testifical, se reconoce que la aportación *coactiva* de dicha información vulnera los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable:

Procede reconocer que *la declaración no fue en absoluto voluntaria, sino que se realizó de un modo forzado*, dado que el recurrente que la hizo estaba obligado en su condición de testigo a responder a las preguntas formuladas y a hacerlo de una forma exacta, todo ello bajo apercibimiento de las penas establecidas para el falso testimonio (458.1 CP). *Se trata de un deber legal* que surgió para el testigo cuando el juez civil ante el que se estaba sustanciando el proceso de rectificación consideró necesario para resolverlo, y por tanto para cumplir su función de impartir justicia y dar satisfacción al derecho a la tutela judicial efectiva de las partes, practicar la prueba consistente en su declaración testifical. Frente a este deber legal ligado a la apreciación judicial de que su deposición como testigo es necesaria en función del pleito pendiente, precisamente por los bienes jurídicos a que hemos visto que sirve, no resulta eficaz en línea de principio que el llamado a declarar oponga su interés en no hacerlo por el valor autoincriminatorio que, en otro procedimiento y a otros efectos, conllevara su declaración. En definitiva, *la declaración como testigo constituye una aportación coactiva de información*, lo que además resulta avalado por la citada jurisprudencia del TEDH que enuncia entre las situaciones en que cabe pensar que hay una compulsión lesiva del art. 6 CEDH la obligación de declarar bajo amenaza de sanciones. (Sentencia del TC 21/2021, de 15 de febrero [NCJ065396], fundamento 6.º)

Pues bien, en nuestra opinión no apreciamos obstáculo alguno para proyectar esta doctrina a los deberes de colaboración tributaria (particularmente, los del art. 93 de la LGT), auspiciados por la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT; máxime cuando el obligado

<sup>17</sup> Con esta jurisprudencia se da cobertura a la posición que, ya en su día, defendiera Sanz Díaz-Palacios al destacar que:

El material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias realizadas bajo coacción por el sujeto inspeccionado no ha de utilizarse para fundamentar la represión de ilícitos tributarios. Dicho material no constituiría prueba legítima al respecto en sede jurisdiccional. Los órganos inspectores habrían de recabar piezas de convicción distintas que sirvieran de apoyo legítimo a la imposición de sanciones. (2004, p. 217)

tributario haya alegado para fundamentar su falta de colaboración que, de hacerlo, podría verse comprometida su propia responsabilidad infractora o penal (en línea con lo reconocido por el TJUE en la sentencia aquí comentada). Cuando se diera tal circunstancia, la amenaza de sanción debería quedar neutralizada, quedando expedita la vía de la aportación voluntaria (sin amenaza de sanción), de forma análoga (y salvando las distancias) a lo que actualmente ocurre en el procedimiento de comprobación limitada con el análisis de la información contable (art. 136.2 c) de la LGT).

7. Por último, vamos a hacer una breve acotación relativa a los efectos de una hipotética vulneración de la garantía de defensa pasiva sobre el material probatorio así obtenido: ¿es apto para regularizar? Más aún, ¿podría utilizarse para sancionar administrativamente o, incluso, en vía penal? Piénsese hipotéticamente en el caso de que el material probatorio aportado coactivamente en el seno de un procedimiento tributario (esto es, bajo amenaza de sanción del art. 203 de la LGT) se utilizara posteriormente para sancionar administrativa o penalmente. La contestación a esta situación obliga a traer a colación los efectos de la prueba ilícita. Y, en concreto, hay que referirse (aunque sea telegráficamente) a dos cuestiones:

1. La entidad de la posible vulneración acaecida. En este sentido, hay que poner en el foco la circunstancia consistente en determinar si cualquier vulneración (por nimia que sea) de un derecho fundamental produce *per se* la ineficacia probatoria del material incriminatorio así obtenido, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley orgánica del Poder Judicial (LOPJ). O si, por el contrario, hay que analizar previamente la naturaleza y gravedad de la vulneración ocurrida para colegir la posible eficacia probatoria del material autoincriminatorio recabado, de forma que, solo si la vulneración es relevante, los medios de prueba así obtenidos carecerán de eficacia alguna. Esta última vía es la que parece haber escogido nuestro TC a raíz de la Sentencia 97/2019, de 16 de julio (NFJ074045), con motivo del conocido «caso Falciani»<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> Sentencia del TC 97/2019, de 16 de julio (NFJ074045):

Desde el punto de vista interno, el «resultado» de la violación consumada en el derecho a la intimidad. Puede advertirse que los datos que son utilizados por la hacienda pública española se refieren a aspectos periféricos e ino cuos de la llamada «intimidación económica». No se han introducido dentro del proceso penal datos, como podrían ser los concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar o que permitan deducir los comportamientos o hábitos de vida del interesado (Sentencias del TC 142/1993, de 22 de abril [NSJ000528], FJ 7, y 233/2005, de 26 de septiembre [NSJ000528], FJ 4). Los datos controvertidos son, exclusivamente, la existencia de la cuenta bancaria y el importe ingresado en la misma. *El resultado de la intromisión en la intimidad no es, por tanto, de tal intensidad que exija, por sí mismo, extender las necesidades de tutela del derecho sustantivo al ámbito del proceso penal, habida cuenta que, como ya se ha dicho, éste no tiene conexión instrumental alguna con el acto de injerencia verificado entre particulares.* (fundamento 6.º c).

Para una visión crítica sobre dicha sentencia, véase García Díez (2019, pp. 172-180).

Consecuentemente, y al amparo de esta jurisprudencia constitucional, no toda vulneración acaecida sobre un derecho fundamental dará lugar automáticamente a la activación de la doctrina de los *frutos del árbol envenenado* (art. 11.1 de la LOPJ). Será necesario, entonces, ponderar en el caso concreto la gravedad de la lesión generada en el derecho fundamental que se trate para determinar la eficacia (o ineficacia) del caudal probatorio obtenido bajo tales circunstancias.

2. Superado el primer filtro (intensidad de la vulneración), hay que pasar al siguiente, relativo a la eficacia *contaminante* de los medios de prueba obtenidos con vulneración de derechos fundamentales. En particular, se trata de examinar si dichas pruebas resultan ser capitales para sancionar y, además, si hay (o no) otros medios de prueba *independientes* de los viciados<sup>19</sup>. De manera que, solo si se verifican ambos extremos (a saber: 1.º que las pruebas autoincriminatorias, obtenidas con vulneración de los derechos constitucionales de defensa pasiva, han resultado ser fundamentales para la condena administrativa o penal, y 2.º que no hay otras pruebas de cargo *autónomas* o *desconectadas* de las contaminadas), los medios de prueba no podrán sustentar condena alguna. Esto es lo que cabalmente se establece en la última doctrina del TC:

En la perspectiva de la garantía constitucional de no autoincriminación como manifestación de los derechos a la defensa y a la presunción de inocencia, que un sujeto deponga como testigo (y por ello sometido forzosamente a declarar sobre unos hechos y a hacerlo de un modo exacto) en un proceso civil, o en cualquier otro proceso o procedimiento de naturaleza no penal, no constituye necesariamente un obstáculo para que en un proceso o procedimiento posterior de naturaleza penal le sea impuesto un castigo por esos mismos hechos. *Esta condena resultaría constitucionalmente admisible, en lo que hace a la garantía de no autoincriminación, si se fundase en elementos de prueba distintos y razonablemente autónomos de la aportación coactiva de información en que consistió su declaración como testigo. Sería, por el contrario, lesiva de la garantía de no autoincriminación aquella condena o sanción que se sustentase exclusivamente en la manifestación coactiva del testigo o en una prueba razonablemente derivada de ella.*

No basta, desde la óptica constitucional aquí considerada, con razonar de un modo genérico que «deponer como testigo en un juicio verbal civil para el ejercicio del derecho de rectificación no impide ni obstaculiza el ejercicio de la competencia sancionadora en vía disciplinaria». *Habría sido necesario*

<sup>19</sup> Artículo 7.3 de la Directiva (UE) 2016/343, de 9 de marzo:

3. El ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados.

que el órgano judicial examinase si, conforme a las circunstancias del caso concreto, la sanción del guardia civil se apoyaba únicamente en su previa declaración como testigo en el pleito civil o, por el contrario, existían elementos de prueba distintos de aquélla y razonablemente autónomos respecto de ella que habían dado sustento a la resolución sancionadora. Solo en el segundo caso se podía concluir que la garantía constitucional de no autoincriminación no había quedado comprometida. (Sentencia del TC 21/2021, de 15 de febrero [NCJ065396], fundamento 7.º)

8. A modo de coda final, vemos, por tanto, que en fechas recientes ha recobrado vigor el ámbito de protección de los derechos fundamentales de *defensa pasiva*, extendiendo, de una parte, su esfera de actuación a procedimientos administrativos o procesos de naturaleza no sancionadora. Y, de otra, haciendo hincapié en la necesidad de enervar la *vis coactiva* de los poderes públicos para *forzar* la colaboración de los administrados en situaciones donde la aportación «voluntaria» de medios de prueba pueda comprometer finalmente su propia responsabilidad infractora.

Y, por tanto, la infracción tributaria por resistencia u obstrucción a la labor comprobadora de las Administraciones debe ser objeto de una aplicación consecuente con la doctrina relativa a la garantía fundamental de no autoincriminación, sentada tanto por el TJUE como por el TC. So pena de generar, en caso contrario, vulneraciones que afecten no solo a la corrección de la sanción tributaria impuesta a través del artículo 203 de la LGT, sino también a la validez misma con fines sancionadores del material probatorio procedente de previos procedimientos tributarios viciados radicalmente por haber infringido los derechos de *defensa pasiva*.

## Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2002). El derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *Quincena Fiscal*, 17, 9-23.
- Casas Agudo, D. (2017). A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria. *Quincena Fiscal*, 10, 1-41.
- Delgado Sancho, C. D. (2015). Incriminación y autoincriminación en el procedimiento inspector. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 385, 1-31.
- García Díez, C. (2019). La prueba en el delito fiscal. En *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios* (pp. 137-180). Atelier.
- Lozano Serrano, C. (2015). El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación. *Quincena Fiscal*, 8, 1-21.
- Ribes Ribes, A. (2000). El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal

tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana. *Revista Española de Derecho Financiero*, 105, 105-119.

Rubio Montiel, B. (2012). El deber de colaboración con la Inspección tributaria frente al derecho a no declarar contra sí mismo.

*Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 356, 5-50.

Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda pública*. Colex.

# La falta de declaración de fallido del responsable subsidiario es causa de impugnación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT

Análisis de la [STS de 25 de enero de 2022, rec. núm. 8315/2019](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.*

*URJC*

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2022 desestima el recurso presentado por el responsable solidario y ratifica la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 24 de septiembre de 2019, que derivaba la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT). El Alto Tribunal analiza el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos de responsabilidad en cadena, distinguiendo dos situaciones diferentes: si no ha existido declaración de fallido del deudor principal, el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria. En cambio, tal impugnación no procede cuando existe declaración de fallido y lo que pretende discutir el responsable solidario es la improcedencia de esta por existencia de bienes suficientes en el patrimonio del deudor principal, puesto que tal declaración de fallido ya habría adquirido firmeza.

## 1. Supuesto de hecho

Cierta entidad mercantil fue declarada fallida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 9 de enero de 2012. Se declaró responsable subsidiario al administrador de la sociedad por aplicación del artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria (LGT) el día 1 de julio de 2015.

El mismo día 9 de enero de 2012, el matrimonio formado por el administrador y la, posteriormente declarada, responsable solidaria había otorgado capitulaciones matrimoniales con disolución de la sociedad de gananciales y pacto de separación de bienes, de acuerdo con las cuales el patrimonio del administrador de la sociedad pasó de un valor de 242.000 euros a 121.000 euros, minorado además por cargas hipotecarias por importe de 75.000 euros.

El 31 de marzo de 2017 se dictó acuerdo por el cual se declaró responsable solidaria a la esposa del administrador de la sociedad (el inicio del procedimiento se notificó el 22 de febrero de 2017), por haber colaborado en la ocultación de bienes mediante la participación en la operación de liquidación de la sociedad de gananciales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 42.2 a) de la LGT. La derivación de responsabilidad solidaria fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo (TEAR) de Castilla y León que desestimó la reclamación económico-administrativa presentada, en Resolución de 5 de diciembre de 2017.

Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, con sede en Valladolid, que confirmó la resolución del TEAR, en Sentencia de 24 de septiembre de 2019 (rec. núm. 212/2018 –NFJ078046–), la cual constituye el objeto del recurso de casación que da lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 25 de enero de 2022, objeto del presente comentario.

La sentencia de instancia desestimó el motivo referente a la incorrecta declaración de fallido de la deudora principal (la mercantil), y subsiguiente improcedencia de las derivaciones de responsabilidad posteriores, subsidiaria (del administrador de la sociedad, ex art. 43.1 a) LGT), y solidaria por ocultación de bienes (de la esposa del administrador, ex art. 42.2 a) LGT).

El fundamento jurídico en el que apoya su decisión el TSJ de Castilla y León es la interpretación del artículo 174.5 de la LGT, donde se regulan los motivos de impugnación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad, los cuales, en el caso de la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 de la LGT, quedan limitados a la discusión sobre el presupuesto de hecho habilitante de dicha responsabilidad y sobre el alcance global de la misma, quedando excluida la impugnación de las liquidaciones administrativas de las que trajera causa la responsabilidad derivada. En este sentido, la sentencia de instancia cita la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3103/2009 –NFJ049179–), que refutaba los argumentos del recurrente, el cual se quejaba de no habersele permitido impugnar la liquidación original ni haber tenido acceso a los expedientes inspectores. El TS argumentó entonces que:

el deudor solidario solo puede cuestionar el presupuesto de hecho en virtud del cual pasa a ser responsable solidario, en este caso, si hubo o no colaboración en la ocultación, por mandato expreso del art. 174.5 *in fine*, reiterado y acentuado tras la reforma dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre [...] Si se permitiera lo pretendido por la actora, se colocaría al responsable solidario de un responsable subsidiario en mejor condición que a un simple responsable solidario, cuando la causa de ambas responsabilidades es la misma.

## 2. Doctrina del tribunal

La cuestión a la que tenía que dar respuesta el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2022 quedaba expresada en los siguientes términos:

Determinar si, a los efectos de la limitación impugnatoria contenida en el artículo 174.5, párrafo segundo, LGT es posible distinguir –al igual que hace el párrafo primero del mismo precepto– entre «presupuesto de hecho habilitante» y «liquidaciones».

Determinar si en supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de responsabilidad subsidiaria constituye o no un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

De no admitirse esa posibilidad, determinar si el presupuesto de hecho de esa derivación de responsabilidad solidaria únicamente puede cuestionarse con fundamento en la falta de concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 2

del artículo 42, en el caso enjuiciado, la contemplada en la letra a), es decir, no ser causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes.

La postura de la Abogacía del Estado, que se hace constar en el fundamento de derecho cuarto de la Sentencia del TS de 25 de enero de 2022, que estamos comentando, es radicalmente contraria a considerar la derivación de responsabilidad subsidiaria como presupuesto de hecho habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 de la LGT, a efectos de su impugnación. A su juicio, el único motivo válido de impugnación de dicha responsabilidad solidaria es la falta de concurrencia de las circunstancias contempladas en las letras a) a d) del artículo 42.2 de la LGT.

No es esta, en cambio, la interpretación que hace el TS de la limitación que contiene el artículo 174.5 de la LGT respecto a las facultades de impugnación de los responsables solidarios que lo sean por aplicación del artículo 42.2 de la LGT.

En primer lugar, analiza el Alto Tribunal la naturaleza jurídica de la declaración de fallido, en cuanto requisito indispensable del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria (arts. 41.5 y 176 LGT). Esta caracterización esencial se complementa con el desarrollo reglamentario contenido en los artículos 61 y 124 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, donde se define el concepto de *deudor fallido* y de *crédito incobrable*, y se regula el desenvolvimiento del procedimiento de declaración de responsabilidad.

La conclusión del TS, a la vista de los preceptos referidos, es que la declaración de fallido es condición de procedibilidad legal que el ordenamiento impone antes de derivar la responsabilidad subsidiaria, como ya había señalado en sus Sentencias de 26 de septiembre de 2007 (rec. núm. 4754/2002 –NFJ026975–) y de 28 de octubre de 2009 (rec. núm. 4883/2003 –NFJ036666–).

En segundo lugar, el tribunal se centra en analizar las facultades impugnatorias de los responsables tributarios, reguladas en el artículo 174.5 de la LGT, donde se dispone lo siguiente:

en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

Ese es el párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT. El párrafo segundo, incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, limita las facultades impugnativas de los responsables que lo sean por aplicación del apar-

tado 2 del artículo 42 de la LGT, los cuales no podrán recurrir las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto del que deriva su responsabilidad, sino únicamente el alcance global de la responsabilidad.

Poniendo en relación ambos argumentos, el TS analiza las especiales características de los supuestos de responsabilidad tributaria en cadena, en los que existe un deudor principal cuya insolvencia determina la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario (art. 43.1 a) LGT), quien, a su vez, es asistido por un tercero al objeto de ocultar sus bienes, con los que se debería hacer frente al pago de la deuda tributaria, originando una declaración de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT.

En el origen de esta responsabilidad en cadena se encuentra la declaración de fallido del obligado principal, que es presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario. Este tiene derecho a exigir que la Administración tributaria le proporcione un expediente administrativo completo, donde se encuentren los documentos que reflejen los datos y circunstancias que condujeron a la declaración de responsabilidad subsidiaria. El mismo derecho asiste al responsable solidario. Por tanto, en el procedimiento dirigido frente a este último deben estar los documentos que acrediten el presupuesto habilitante que permitió iniciar la derivación de responsabilidad al responsable subsidiario, esto es, la declaración de fallido del deudor principal.

El corolario de la argumentación del TS es que la inexistencia de la declaración de fallido resulta decisiva, pues entonces el responsable subsidiario no estaría obligado al pago en la medida en que se habría producido una irregularidad esencial en el procedimiento de derivación de responsabilidad, y si el responsable subsidiario no estaba obligado al pago, tampoco podría estarlo como responsable solidario quien presuntamente colaboró en la ocultación de sus bienes, «aunque hubiera quedado firme la declaración de responsabilidad subsidiaria».

Hay que tener en cuenta que los bienes que se sustraen a la acción recaudadora de la Hacienda y a los que se refiere el presupuesto habilitante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, no son los del deudor principal, sino los del responsable subsidiario, en un supuesto que el propio TS ha denominado como «responsable del responsable», en Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 4540/2017 –NFJ074241–):

Es decir, el referente de estos responsables no es el «deudor principal» sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el artículo 42.2 a) LGT.

Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obli-

gado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley.

En consecuencia, el TS establece una doctrina general para el caso de inexistencia de declaración de fallido del deudor principal, y una doctrina particular, aplicada al caso concreto que se presenta a su enjuiciamiento:

- a) Inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. La declaración de fallido del deudor principal es el presupuesto de hecho habilitante que permite iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria frente a su administrador. En un supuesto de responsabilidad en cadena, encuadrado en el artículo 42.2 a) de la LGT, la inexistencia de esa declaración puede ser impugnada por el responsable solidario en el procedimiento seguido contra él.
- b) Existencia de declaración de fallido del deudor principal. Cuando existe una declaración de insolvencia del deudor principal, siguiendo el procedimiento legalmente establecido (es decir, cuando no se trata de una mera declaración formal de fallido, sino que se han perseguido realmente los bienes del obligado principal hasta llegar a la constatación de que los créditos resultan incobrables), el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no puede revisar el procedimiento de declaración de fallido. Esto es, la declaración de fallido pudo ser discutida en el momento procedimental oportuno por el deudor principal, y también por el responsable subsidiario, pero no puede serlo por el responsable solidario, dado que dicha declaración ya devino en acto administrativo firme.

El criterio fijado por el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 8315/2019 –NFJ085076–) se resume, entonces, de la siguiente manera:

En supuestos de **responsabilidad tributaria en cadena**, la **derivación de responsabilidad subsidiaria constituye un presupuesto de hecho habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria** a los efectos de que **el declarado responsable** por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 42 LGT **pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la** improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por **inexistencia de declaración de fallido del deudor principal**.

**En cambio, tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido**, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, **se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada** la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza.

### 3. Comentario crítico

De nuevo nos encontramos, en nuestra opinión, ante una sentencia salomónica del TS, que, a través de esta, intenta paliar en la medida de lo posible la nociva e injustificada (la única justificación que se ha dado –en la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2012, rec. núm. 3103/2009 [NFJ049179]– es que, de no ser así, se haría de peor derecho al responsable «puro» que al responsable en cadena), limitación de las facultades de impugnación que la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, introdujo respecto a los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT<sup>1</sup>.

En efecto, el artículo 174 de la LGT, denominado «Declaración de responsabilidad», regula en su apartado 5 los motivos de impugnación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, sin distinguir expresamente –como sí hacen los artículos siguientes (175 y 176 relativos a la regulación del procedimiento)–, entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, lo que significa que es aplicable indistintamente a ambos tipos de responsabilidad tributaria. Así pues, el responsable puede discutir la derivación realizada, de acuerdo con los siguientes motivos de impugnación:

- El presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad (esto es, las conductas que dan lugar al nacimiento de la responsabilidad y que, respecto a supuestos de responsabilidad solidaria, están descritos en el art. 42 LGT y en el art. 43 LGT, en lo referente a la responsabilidad subsidiaria).
- Las liquidaciones administrativas a las que alcanza dicho presupuesto de responsabilidad.

Ambos motivos de impugnación (muy razonables y lógicos si atendemos a la protección jurídica de que es merecedora la figura del responsable en la esfera tributaria, pues se hace responder a un tercero por la deuda de otro al margen del principio constitucional de capacidad económica), se vieron drásticamente mermados en lo que al responsable solidario por ocultación de bienes se refiere (art. 42.2 LGT: responsabilidad solidaria de quien colabora en la transmisión de bienes para impedir su traba, o de quien incumple órdenes de embargo, o por levantamiento de bienes embargados o en garantía). A partir de la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de medidas de prevención contra el fraude fiscal, se introdujo un segundo párrafo en el apartado 5 del citado artículo 174 de la LGT (*ex art. 5.9 Ley 36/2006*), por el que se limitó el motivo de impugnación de los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT al alcance global de la responsabilidad. Es decir, este tipo de responsables no pueden recurrir las liquidaciones tributarias de las que trae causa su responsabilidad, como sí pueden hacerlo el resto de responsables tributarios, sino únicamen-

<sup>1</sup> Idéntica fundamentación jurídica puede encontrarse en la Sentencia del TS de la misma fecha, 25 de enero de 2022 (rec. núm. 2297/2018 –NFJ085094–).

te impugnar «el alcance global de su responsabilidad», por otra parte, concepto jurídico indeterminado de difícil concreción.

La exposición de motivos de la ley que introdujo esta medida en la LGT la enmarca entre las reacciones «frente a estrategias en fase recaudatoria», estableciendo que «las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad, impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes».

La limitación de los motivos de impugnación de su responsabilidad para los responsables solidarios del artículo 42.2 de la LGT constituye, por tanto, una medida legal de índole sancionadora, justificada por el legislador en consonancia con el tipo de conducta (obstruccionista) que la genera.

Años más tarde, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, también relacionada con el fraude fiscal (Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra fraude), ratificó la estela iniciada por el legislador de 2006 e introdujo una nueva merma de los derechos impugnatorios del responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT, excluyéndole del efecto favorable que implica la interposición de un recurso contra una sanción tributaria. Es decir: si con carácter general la ejecución de una sanción tributaria queda suspendida en caso de que dicha sanción sea recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable, dejando asimismo de devengarse intereses de demora, a raíz de la inclusión de una última frase en el segundo párrafo del artículo 174.5 de la LGT («Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado [apartado 2 del art. 42 LGT] no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias»), si el que recurre la sanción es un responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT no se suspende la ejecutividad de la sanción y siguen corriendo los intereses de demora.

La justificación de esta medida de nuevo la encontramos en la exposición de motivos de la ley que la introdujo y, nuevamente, reviste un claro sesgo sancionador, como respuesta a la conducta que desencadena el presupuesto de la responsabilidad solidaria:

Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

Si alguien tenía alguna duda del carácter sancionador de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, los argumentos que expone el legislador de 2006 (socialista) y de 2012 (popular) para justificar la merma de facultades impugnatorias del responsable solidario por aplicación de dicho precepto, despejan toda sombra al respecto.

El resumen es que el responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT tiene legalmente disminuidas las facultades de impugnación de su responsabilidad, por mor del segundo párrafo del artículo 174.5 de la LGT.

Cierto sector de la doctrina científica que ha estudiado este tema ha clamado contra la situación<sup>2</sup>, y en los últimos meses hemos podido observar reacciones muy interesantes de la doctrina administrativa. Una de las más recientes es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de febrero de 2022 (RG 7129/2021 –NFJ085281–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en la que el TEAC, además de clarificar el concepto de «alcance global de la responsabilidad», que aludíamos en líneas anteriores, amplía significativamente el marco de las facultades de impugnación del responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, reconociéndole el derecho a acceder al expediente completo del obligado principal.

Respecto a la concreción de la expresión «alcance global de la responsabilidad», en cuanto elemento de impugnación que reconoce el artículo 174.5 de la LGT al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT, entiende el TEAC que está constituido por la *menor* de las dos cantidades siguientes:

- El importe de la deuda del deudor principal que se persigue (deuda tributaria pendiente y, en su caso, sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan).
- El valor de los bienes que hubieran podido trabarse en el procedimiento ejecutivo por la Administración tributaria, si los mismos no hubieran sido sustraídos de manera fraudulenta del patrimonio del deudor con la finalidad de impedir su traba, a través de la ocultación o transmisión.

Esta interpretación procede del propio tenor literal del artículo 42.2 de la LGT, el cual limita la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria», y así lo había venido corroborando la jurisprudencia<sup>3</sup>.

Pero lo más importante de la doctrina del TEAC es que, por primera vez, constata por escrito el derecho del responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT a tener acceso a la completud del expediente, esto es, a examinar, con ocasión de la impugnación de su derivación de responsabilidad, todos aquellos documentos que acrediten el importe de la

<sup>2</sup> De «anomalía legal» es calificada por Banacloche Pérez (2022).

<sup>3</sup> Sentencia del TS de 26 de abril de 2012 (rec. núm. 5411/2008 –NFJ047363–) y Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 318/2015 –NFJ085981–).

deuda del obligado principal, lo que supone un avance importante en la lucha contra la minoración de sus facultades de impugnación:

[...] tiene derecho a examinar con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad –debiendo, por tanto, obrar al expediente remitido al órgano económico-administrativo con ocasión de la interposición de la correspondiente reclamación– todos aquellos documentos que acreditan el importe de la deuda que se persigue del obligado principal consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad, entre los que se encuentran los documentos constituidos por las liquidaciones que se hubieran dictado en las actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos (expresas o presuntas), los acuerdos de imposición de sanciones (expresos o presuntos), los acuerdos de exigencia de los importes reducidos de estas, las actuaciones del procedimiento ejecutivo derivadas de las liquidaciones y acuerdos señalados que hubieran determinado la exigencia de recargos e intereses, los acreditativos de pagos parciales que respecto de las liquidaciones y acuerdos señalados hubieran podido realizarse en periodo voluntario o en periodo ejecutivo, los acreditativos de las cantidades embargadas por la Administración en el procedimiento ejecutivo y de los ingresos por compensación y aquellos otros documentos que, distintos de los anteriores, resultaran necesarios para justificar la no prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda perseguida del deudor principal.

En definitiva, por la vía del motivo de impugnación «alcance global de la responsabilidad», se permite al responsable del artículo 42.2 a) de la LGT acceder a los documentos del deudor principal y entendemos que, por extensión, en casos de responsabilidad en cadena, a los de los demás responsables.

Y no tendría mucho sentido permitir el acceso a dicha información si después se cercenara el derecho del responsable del artículo 42.2 de la LGT a valerse de tales datos en la impugnación de la propia derivación de responsabilidad, excluyendo la posibilidad de recurrir las liquidaciones administrativas de los demás obligados tributarios.

Observamos que el legislador tributario ha sido tan cicatero al regular las facultades de impugnación del responsable del artículo 42.2 de la LGT (puesto que lo contempla como un sujeto defraudador, que obstaculiza con su conducta la acción recaudatoria de la Hacienda Pública), que le otorga menos derechos que a un sujeto infractor, siendo así que muchas de las conductas realizadas por el responsable del artículo 42.2 de la LGT –por ejemplo, las descritas en el apartado a)– son legales, según ha reconocido la jurisprudencia<sup>4</sup>. Como ha indicado la profesora Puebla Agramunt (2022) en su blog tributario,

<sup>4</sup> Sentencia de la AN de 24 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1124/2018 –NFJ082118–):

No basta con argumentar la legalidad de las operaciones. Ha de tenerse en cuenta que la Ley en ningún momento considera que para que proceda la derivación de responsabilidad sea necesari-

ya va calando la idea de que el responsable tributario del artículo 42.2 a) de la LGT presenta diferencias notables con el resto de supuestos de responsabilidad, porque es una responsabilidad que nace vinculada a conductas perpetradas para impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria y, por eso, no está conectada con el hecho imponible ni con el deudor principal. Dicho de otra forma, en este supuesto, el responsable no colabora en la génesis de la obligación principal, ni en la infracción cometida, ni se sitúa junto al deudor principal en cuanto al origen de la deuda.

La Sentencia del TS de 25 de enero de 2022, que estamos analizando, da un paso más en la línea comentada y reconoce el derecho del responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT a incluir, dentro del motivo de impugnación «presupuesto de hecho habilitante», la inexistencia de declaración de fallido del deudor principal, en cuanto que supone un requisito legal *sine qua non* para la derivación de responsabilidad subsidiaria, que constituye el origen de la ulterior responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del responsable subsidiario.

¿Por qué no permite, en cambio, el TS incluir entre los motivos válidos de impugnación una declaración de fallido irregular?

Nos hemos cuestionado la razón por la cual el Alto Tribunal permite interpretar que queda dentro del presupuesto habilitante, en cuanto motivo de impugnación, la inexistencia de declaración de fallido y, sin embargo, no admite (como de hecho ocurría en el caso concreto enjuiciado) la alegación de una declaración de fallido irregular por existir bienes suficientes en el patrimonio del deudor principal con los que la Administración tributaria podría haber hecho efectivo el cobro de la deuda pendiente.

En nuestra opinión, no permitir al responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT que pueda discutir la irregularidad de una declaración de fallido del deudor principal (por existir bienes suficientes con los que se podría haber hecho pago de la deuda tributaria, por ejemplo), sigue creando indefensión al responsable solidario: si la ley le sitúa en un plano de igualdad respecto al responsable subsidiario, en el sentido de que la Administración tributaria puede dirigirse indistintamente contra uno u otro, y si esa misma ley permite al responsable subsidiario impugnar su declaración de fallido por cualesquiera motivos (ya sea porque no exista tal declaración, o porque la misma resulte injustificada), idéntico derecho debería corresponder al responsable solidario.

El TS afirma que «la declaración de fallido pudo ser discutida por ... [la mercantil] y también pudo ser discutida por el responsable subsidiario, no puede ser, sin embargo, discutida por el responsable solidario, dado que dicha declaración es firme por existir un acto administrativo que es firme».

---

rio ni que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito ni tampoco que sean nulos: basta con que perjudiquen a la Hacienda Pública y se realicen para ello.

¡Pero si se derivó responsabilidad al responsable solidario el 22 de febrero de 2017, siendo así que el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria, esto es, la presunta ocultación de bienes por capitulaciones matrimoniales, ocurrió el 9 de enero de 2012, en la misma fecha en que se produjo la declaración de fallido del deudor principal: más de 5 años antes! Es imposible que el responsable solidario pueda defenderse válidamente cuando, al haberse producido la derivación de su responsabilidad más allá del plazo de prescripción de 4 años, todos los actos administrativos del procedimiento frente al sujeto del que trae causa la responsabilidad por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT (en este caso, el administrador, en cuanto responsable subsidiario), serán firmes e inatacables.

El argumento que permite distinguir al TS entre inexistencia de declaración de fallido (como motivo de impugnación admisible e incardinable dentro del presupuesto habilitante de la responsabilidad) y una declaración de fallido existente pero irregular (que no se admite como causa de impugnación de la derivación de responsabilidad solidaria), parece encontrarse en los distintos motivos de revisión de un acto administrativo, regulados por la LGT, respecto de los actos tributarios, y con carácter más general en la Ley de régimen jurídico y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre –LRJPAC–).

La falta de declaración de fallido sería un motivo de nulidad del procedimiento de responsabilidad subsidiaria (Sentencias del TS de 18 de enero de 2013, rec. núm. 4959/2010 –NFJ085983–, y de la AN de 17 de mayo de 2004<sup>5</sup>). Aunque no lo recoge expresamente la ley tributaria, los actos nulos de pleno derecho son imprescriptibles y, en consecuencia, la revisión de estos puede realizarse, ya sea por iniciativa de la Administración como a solicitud del interesado, en cualquier momento, esto es, sin límite de plazo alguno (apartados 1 y 2 del art. 102 LRJPAC)<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Rec. núm. 32/2002 (NFJ085984):

En el caso que ahora nos ocupa, y **tras el examen exhaustivo del expediente** administrativo incorporado a los autos, ciertamente, **no consta en el mismo el acuerdo por el que se declara fallida a la deudora principal**, ni siquiera la propuesta correspondiente, y ello aunque tanto en el acuerdo de derivación de responsabilidad como en las respectivas resoluciones del TEAR Extremadura y del TEAC, se manifiesta que se procedió a la declaración de fallido del deudor principal con fecha 9 de marzo de 1999; no constando tampoco ningún documento que acredite actuaciones seguidas en la vía ejecutiva para intentar el cobro de la deuda [...] **Siendo ello contrario a Derecho al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido**, y si bien es cierto que los actos administrativos gozan de la presunción «iuris tantum» de acierto y validez propia de los actos administrativos que les otorga el art. 57.1 de la Ley 30/1992, en este caso la parte actora ha desacreditado su contenido, es decir, la existencia real del preceptivo acto de declaración de fallido, al solicitar que se incorporase el mismo al expediente de forma reiterada, sin que finalmente ello se haya llevado a cabo por la Administración; **por lo que procede de manera forzosa declarar la nulidad de pleno derecho del procedimiento**, sin necesidad de mayor razonamiento a tenor de lo establecido en el artículo 62.1 e) de la Ley 30/92, como se pide, y estimar por tanto el presente recurso [...] (FD tercero).

<sup>6</sup> Cfr. Burlada Echeveste (2013). Comenta el profesor de la Universidad de País Vasco que el hecho de que el precepto tributario (art. 217 LGT) no diga nada respecto al plazo no debe tener mayores consecuencias:

Entre los actos nulos de pleno derecho se cuentan los que se hubieran dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (arts. 62.1 e) LRJPAC y 217.1 e) LGT). En este sentido, la jurisprudencia (Sentencia de la AN de 17 de mayo de 2004, citada) tiene declarado que la inexistencia de declaración de fallido aboca a la nulidad de pleno derecho del procedimiento que la omite (Santolaya Blay, septiembre-octubre 2014).

En cambio, la revisión de una declaración de fallido existente, aunque discutible, queda sometida al plazo general de prescripción de 4 años, que, de no producirse, convierte al acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria en firme e inatacable.

La pregunta es: ¿cómo iba a poder impugnar el responsable solidario la declaración de fallido del deudor principal, acaecida el 9 de enero de 2012, si la obligación tributaria no se le derivó en cuanto responsable solidario hasta más de 5 años después: el 22 de febrero de 2017? La indefensión jurídica que se produce al responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT es, a nuestro juicio, manifiesta.

El hecho de que las conductas realizadas por el responsable puedan ser constitutivas de ocultación y, por tanto, generadoras de responsabilidad, no debe impedir que el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT esté asistido por las mismas facultades de impugnación que la ley otorga a las demás clases de responsabilidad, pues el presupuesto habilitante de este tipo de responsabilidad (causar o colaborar en la transmisión de bienes del deudor tributario para entorpecer o impedir la acción de recaudación) no es más grave que el de otros supuestos de responsabilidad, en los que puede llegar a apreciar incluso la comisión de una infracción tributaria (por ejemplo, en el descrito en el art. 43.1 a) LGT).

Este problema de la limitación de facultades de impugnación del responsable del artículo 42.2 a) de la LGT enlaza con el (también planteado ante el TS<sup>7</sup>) suscitado en torno al cómputo del *dies a quo* del periodo prescriptivo de la obligación tributaria del responsable solidario por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, cuestión, asimismo, muy discutida, cuyo planteamiento excede de los límites y la materia de este comentario, pero que no queremos dejar de apuntar en estas líneas finales, a la espera de una próxima ocasión para analizarla.

---

La revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho puede ejercitarse en cualquier momento, lo que implica su carácter imprescriptible. En cambio, cuando la LGT regula la revocación o la rectificación de errores limita las facultades de revisión permitiendo ejercitarlas siempre que no hubiera transcurrido «el plazo de prescripción». En consecuencia, hay que seguir considerando imprescriptible el plazo del ejercicio de la acción tendente a iniciar el procedimiento de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho.

<sup>7</sup> El Auto del TS de 20 de mayo de 2021 (rec. núm. 6321/2020 –NFJ082354–) admitió el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia de la siguiente cuestión:

Determinar, interpretando el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios cuando los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal.

## Referencias bibliográficas

- Banacloche Pérez, J. (2022). El hecho imponible. *Papeles de J. B. (n.º 773)*. Jurisprudencia tributaria comentada (octubre-noviembre 2021). <https://benclaudio.blogspot.com/2022/01/papeles-de-j.html>
- Burlada Echeveste, J. L. (2013). La imprescriptibilidad de la potestad de revisión de los actos nulos de pleno derecho. En *La declaración de nulidad de pleno derecho en materia tributaria* (pp. 63-66). Bosch.
- Puebla Agramunt, N. (2022). Tribunal Supremo y posibilidades impugnatorias del responsable tributario. ([nuriapuebla.com/blog](http://nuriapuebla.com/blog)).
- Santolaya Blay, M. (septiembre-octubre 2014). Reubicando la declaración de fallido. *Tribuna Fiscal*, 274 [sección Panorama]. CISS.

# La valoración de rentas en especie en un entorno de operaciones vinculadas

Análisis de la [STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020](#)

**José Luis Salinero Cano**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

En la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 4769/2020) se analiza cuál de las dos reglas potencialmente aplicables –regla de operaciones vinculadas (art. 41 Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas –LIRPF–) y regla de valoración de rentas en especie (art. 43 LIRPF)– tiene preferencia, en un caso en el que se combinan elementos característicos de ambas. La Inspección probó que los socios (personas físicas) utilizaban privativamente bienes de la sociedad y disponían de fondos de aquella; además, la entidad pagaba gastos personalísimos de aquellos. Estas «utilidades» se calificaron como rendimientos del capital mobiliario, en especie, para los socios (renta sometida a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas) y como gastos por retribución de fondos propios para la sociedad (gastos no deducibles en el impuesto sobre sociedades). La Administración valoró estas rentas en especie por aplicación de la regla del artículo 43 de la LIRPF. La sentencia de instancia, confirmada por la sentencia del TS, entendió, por el contrario, que la regla de operaciones vinculadas del artículo 41 de la LIRPF goza de prioridad.

## 1. Supuesto de hecho

La Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los ejercicios 2010 y 2011. El contribuyente participaba en un 50 % del capital de una sociedad limitada (la sociedad), siendo su cónyuge titular del 50 % restante. Durante los ejercicios comprobados, la entidad permitió que los socios dispusieran de parte de sus fondos, asumió una serie de gastos personales de estos (no relacionados con su actividad) y puso a su disposición bienes de su titularidad (embarcación, vehículos y viviendas). El contribuyente no consignó rentas en sus declaraciones del IRPF por estos usos y gastos; la sociedad procedió a la deducción de los gastos generados en el impuesto sobre sociedades (IS).

Los fondos dispuestos, los gastos sufragados y la utilización de bienes de la sociedad fueron calificados, por la Inspección, como rentas en especie de la persona física, en concreto como rendimientos del capital mobiliario, con fundamento en el artículo 25.1 d) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), que incluye bajo dicha calificación «cualquier otra utilidad distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe». Estas rentas se valoraron a valor de mercado, de conformidad con el artículo 43 de la LIRPF; de forma paralela, en sede de la sociedad, los gastos generados fueron calificados como gastos generados por la retribución de los fondos propios (no deducibles ex art. 15 de la Ley del impuesto sobre sociedades –LIS–).

La liquidación fue objeto de reclamación por el contribuyente, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, alegándose el incumplimiento de la regla de valoración imperativa de operaciones vinculadas contenida en el

artículo 41 de la LIRPF. El TEAR estimó parcialmente las alegaciones en lo relativo al uso de dos inmuebles. Estos se encontraban arrendados por la sociedad a otras sociedades vinculadas, habiendo declarado la Inspección la existencia de simulación absoluta. El TEAR consideró, sin embargo, que no existía simulación sino un verdadero arrendamiento de tales inmuebles, siendo los arrendatarios los socios que los disfrutaban («el arrendamiento efectuado a los socios no desnaturaliza el contrato, que se sigue calificando de arrendamiento de cosas. La circunstancia de que se arriende a los socios no permite afirmar que las partes hayan querido simular un contrato de alquiler» –extracto reproducido en el antecedente de hecho 3.º de la Sentencia del Tribunal Supremo [TS]–). En consecuencia, respecto de estos negocios se estimó la procedencia de aplicar la regla de operaciones vinculadas (art. 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades –TRLIS–).

Frente a la resolución del TEAR, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV). La Sentencia del TSJCV de 21 de julio de 2020 (rec. núm. 2262/2018 –NFJ085320–) estimó dicho recurso, haciendo suyos los argumentos de la sentencia relativa a su cónyuge (STSJCV de 15 de mayo de 2020 [rec. núm. 2263/2018]). El TSJCV señala que:

la regla especial de valoración en el caso de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas será la contenida en el artículo 41 de la LIRPF; como lo será, para el caso de obtención de rentas en especie entre entidades no vinculadas la contenida, en el artículo 42 de la Ley.

A tal efecto, añade que:

[a]nte la convivencia de estas diferentes reglas especiales que responden a distinta finalidad, sin que la norma priorice con claridad la aplicación de una u otra, la jurisprudencia ha confirmado la aplicación de la regla de operaciones vinculadas cuando la regularización expresamente se basa en esta circunstancia;

no se explicitan, sin embargo, las sentencias que conforman la mencionada jurisprudencia. Por último, el TSJCV concluye que:

en base al principio de especialidad procede la aplicación del art. 41 citado, pues dicha norma es la que resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, [...], y tratándose de aquellas no procede aplicar la regla de valoración contenida en el art. 43 de la LIRPF para los rendimientos en especie, sino la específica del art. 41 LIRPF.

En consecuencia, se anula la resolución impugnada, así como los acuerdos (de liquidación y de sanción) de los que trae causa.

## 2. Doctrina del tribunal

La Administración interpuso recurso de casación número 4769/2020 ante el TS por infracción de los artículos 25.1 d), 41, 42 y 43 de la LIRPF, en relación con el artículo 16 del TRLIS. En el Auto de admisión de 4 de marzo de 2021, el TS determina que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

[d]ilucidar si en los casos de abono de rendimientos en especie del artículo 25.1 d) LIRPF entre partes vinculadas, se debe aplicar la normativa del impuesto de sociedades a partir del artículo 41 LIRPF con la consiguiente tramitación del procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas y aplicación de los métodos de valoración regulados en la normativa del impuesto de sociedades o, por el contrario, puede acudir al artículo 43 LIRPF para valorarlos por su valor normal en el mercado y, en caso afirmativo, en qué supuestos.

La Sentencia del TS de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 4769/2020 –NFJ085319–) desestima el recurso de casación.

El TS efectúa, en primer lugar, tres consideraciones relevantes para el desarrollo de la argumentación posterior:

- Se identifican las similitudes y divergencias entre las reglas potencialmente aplicables: ambas conducen al mismo valor (valor de mercado), si bien a través de distintos métodos y procedimientos de valoración.
- Resulta indubitado que el contribuyente y la sociedad son personas vinculadas, pero nadie ha discutido si ese elemento subjetivo agota todo el análisis necesario para concluir que ha existido una operación vinculada («nadie ha planteado explícitamente si, para acudir al art. 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el art. 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes» –FD 3.º 4–).

En todo caso, el TS reconoce que no puede sustituir la apreciación de los jueces de instancia de que sí existió operación vinculada, pues, no solo esta se acepta implícitamente por la Administración, sino que es una cuestión fáctica vedada al ámbito casacional (ex art. 87 bis Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

El TS reitera nuevamente este problema de base al reconocer que:

la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momen-

to se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se dispararía la aplicación del artículo 41 LIRPF.

- El TS se refiere a la complejidad de establecer una doctrina general acerca de la preferencia del artículo 41 o el artículo 43 de la LIRPF, resultando necesario analizar cada caso. El TS se refiere, así, «al ámbito tan casuístico» de la materia, a la relación de las reglas con «el trasfondo fáctico y de motivos de cada supuesto particular», o a la necesidad de «atender a las circunstancias, justificación o, en definitiva, motivación y contexto en el que se ha percibido dicha renta en especie».

El TS, partiendo de estas premisas previas, desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración, confirmando la sentencia de instancia y, en consecuencia, el criterio consistente en que, a efectos de la valoración, la regla de operaciones vinculadas tiene preferencia sobre la regla de rentas en especie con base en los siguientes cuatro argumentos (FD 3.º 5):

- Debe adoptarse necesariamente como premisa la existencia de una operación vinculada.
- No cabe aventurar una dualidad entre operaciones vinculadas «con contrato, acuerdo o pacto entre las partes» y operaciones vinculadas sin tales elementos.
- El supuesto analizado se refiere a rentas en especie que se califican a efectos del IRPF como rendimientos del capital mobiliario, sin que estos rendimientos tengan una valoración especial en el artículo 43.1 de la LIRPF (pues las reglas especiales de dicho apartado se reservan para rentas en especie calificadas como rendimientos del trabajo o ganancias de patrimonio). El artículo 43.2 de la LIRPF señala que las rentas en especie se valorarán conforme a las normas contenidas en la ley y, por tanto, «cabe concluir que, de acuerdo con las circunstancias del caso, esas reglas valoración deben ser las contenidas en el artículo 41 LIRPF, precepto que no excluye los rendimientos de capital mobiliario en especie».
- La regularización se fundamenta «sin lugar a dudas» en la propia relación de vinculación existente entre la sociedad y sus socios. La existencia de una operación vinculada apreciada por la sentencia de instancia presupone, en cierto modo, la concurrencia de voluntades entre persona jurídica y persona física.

En consecuencia, el TS concluye que:

[e]n las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1 d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF (FD 4.º).

### 3. Comentario crítico

La Sentencia del TS de 9 de febrero de 2022 asienta su doctrina casacional acerca del conflicto entre las reglas de los artículos 41 y 43 de la LIRPF utilizando premisas y argumentos que, en ocasiones, no se explicitan y que, además, se presentan desordenadamente. El comentario de la sentencia exige considerar, en primer lugar, las premisas de las que parte el tribunal; a continuación, analizar críticamente el modo en que se resuelve el problema jurídico planteado y, por último, fijar el alcance práctico y las conclusiones que se infieren de la doctrina.

#### a) Premisas de partida

El TS asume las siguientes premisas:

- Hechos: un socio (persona física) de una sociedad dispone de fondos y utiliza bienes de esta y, además, incurre en gastos personalísimos abonados por la misma.
- Calificación: estos hechos suponen una retribución de los fondos propios, lo cual implica un rendimiento de capital mobiliario para el socio (art. 25.1 d) LIRPF) y la no deducibilidad de los gastos en los que la sociedad haya incurrido (art. 15 LIS).
- Naturaleza de la remuneración de los fondos propios: rentas en especie (art. 42 LIRPF).
- Existencia de una operación vinculada. Como veremos a continuación, parte del problema jurídico estriba en determinar el modo de relacionar esta premisa con las restantes y señalar las consecuencias que de ella se derivan.

#### b) Problema jurídico planteado

Esta sentencia nos obliga a plantearnos cómo debemos integrar las distintas piezas del problema jurídico (conjunto normativo aplicable y hechos y calificaciones que potencialmente puedan existir) para ofrecer una respuesta coherente. En mi opinión, solo puede alcanzarse una solución integradora si, en el análisis de las relaciones socio-sociedad, aceptamos dos realidades conectadas entre sí: a) existen dos posibles hechos generadores de rentas para el socio (realización de operaciones –vinculadas o no– para la sociedad y la participación en sus fondos); b) como contraprestación, el socio percibirá una remuneración procedente de la sociedad (atendiendo a su naturaleza, esta puede ser dineraria o en especie).

Si atendemos a los hechos generadores de renta, podemos afirmar de modo simplificado que una persona física tiene dos modos de percibir una remuneración procedente de una sociedad en la que participa como socio: efectuando *operaciones* (consistentes en entregarle bienes o prestarle servicios en sus acepciones más amplias) o *participando en sus fondos*. En el ámbito del IRPF, las rentas que se originen por la realización de operaciones (sean o no vinculadas) del socio a la sociedad, pueden asumir distintas calificaciones, pero nunca la de rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios; y viceversa, una renta derivada de la participación en los fondos de una sociedad solo podrá calificarse de este modo. Dada la incompatibilidad entre ambos hechos, las posibles calificaciones a las que conducen son ontológicamente incompatibles. Si prescindimos de las operaciones no vinculadas que el socio pueda realizar para la sociedad, en los dos supuestos restantes nos encontramos ante dos calificaciones –contenidas en los arts. 25.1 d) y 41 LIRPF– que son *alternativas*. Si atendemos al modo tradicional de representar las normas y sus conflictos mediante diagramas de Venn<sup>1</sup> (el ámbito de aplicación de cada norma se identifica con un círculo y la compatibilidad o incompatibilidad –y el grado de la misma– se expresa a través de la disposición de ambos círculos), los ámbitos de aplicación de estas dos reglas se representan mediante círculos que no se superponen.

Si atendemos al segundo plano, esto es, a la contraprestación a que dan lugar estos hechos generadores de renta (remuneración), observamos que esta puede presentar una doble naturaleza: dineraria o en especie. En cuanto a esta última, el artículo 42 establece 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 tanto, si asumimos que la operación vinculada, aunque no se defina en el artículo 41 de la LIRPF ni en el artículo 18 de la LIS, supone la existencia de una *operación*, debemos aceptar que pueda concurrir –en una relación de conflicto– con la propia existencia de una renta en especie. Es decir, la renta en especie puede ser abonada por la sociedad mediante una operación vinculada (*i. e.* la entrega de un bien o la prestación de un servicio al socio). Es en este punto precisamente en el que, en mi opinión, el TS incardina la premisa de la existencia de una operación vinculada. Las rentas del socio como remuneración de su participación en los fondos propios de la entidad se califican, doblemente, como rentas en especie y rentas pagadas mediante operaciones vinculadas.

Las dos vertientes de la relación socio-sociedad generan las siguientes combinaciones en cuanto a reglas aplicables a la calificación otorgada (primer sumando) y a la valoración de la remuneración (segundo sumando):

<sup>1</sup> Los diagramas de Venn son representaciones gráficas que se utilizan en la teoría de conjuntos. Mediante estos diagramas se representan distintos conjuntos –y sus elementos–, así como las relaciones entre ellos, utilizando para tal fin su propia disposición espacial.

		Hecho generador de la renta			
		Operaciones		Participación en fondos propios	
		No vinculadas	Vinculadas		
Remuneración	Dineraria	¿? + X	Art. 41 + X	Art. 25.1 d) + X	
	En especie	Operación no vinculada	¿? + Art. 42	Art. 41 + Art. 42	Art. 25.1 d) + Art. 42
		Operación vinculada		Art. 41 + Arts. 41/42	Art. 25.1 d) + Arts. 41/42

En este cuadro se dibujan nueve casillas en las que se aprecian tres categorías relevantes:

- La celda en negro representa una operación que no puede existir, pues si afirmamos que la operación que el socio efectúa para la sociedad no es una operación vinculada, la remuneración en especie que abona la entidad nunca podrá tener la consideración de operación vinculada.
- Las celdas de la primera fila se refieren a hechos generadores que siempre implican una remuneración dineraria. En consecuencia, el segundo sumando (correspondiente a la regla de valoración) siempre es inexistente (X), pues la remuneración dineraria nunca supone la aplicación de ninguna de las reglas de valoración de los artículos 41/42 de la LIRPF. En cuanto al primer sumando, la calificación varía en las distintas columnas; de hecho, en el caso de operaciones no vinculadas, las rentas admiten varias calificaciones (rendimientos del trabajo, de actividades económicas, etc.).
- En las restantes celdas siempre deben aplicarse reglas de valoración (arts. 41 y/o 42) para valorar la remuneración existente.

Si atendemos a todas las premisas y argumentos del TS, el problema jurídico que se resuelve es el representado mediante la casilla sombreada en gris. Para alcanzar dicha conclusión, se realizan necesariamente dos operaciones:

1. Calificación del hecho generador de renta como retribución de fondos propios. El socio no efectúa operaciones para la sociedad, sino que únicamente ostenta una participación en ella. Sobre esta realidad fáctica se articula la calificación, de modo que las rentas que percibe el socio se califican de rendimientos de capital mobiliario (art. 25.1 d) LIRPF). En consecuencia, cuando el TS menciona la existencia de operaciones vinculadas no lo hace con el propósito de afirmar la existencia de una operación que el socio efectúa para la sociedad (en cuyo caso se

aplicaría el art. 41 LIRPF, como sucede en los supuestos de las tres casillas de la columna segunda), sino para concretar el modo en que la sociedad remunera al socio (mediante una renta en especie que es, también, operación vinculada). Así, la aplicación de la regla de operaciones vinculadas queda circunscrita a la valoración de la remuneración, tal y como se colige de dos elementos de la sentencia:

- Cuando el TS señala la cuestión que presenta interés casacional, no se refiere a un posible conflicto normativo ente los artículos 25.1 d) y 41 de la LIRPF, sino al que afecta a las reglas de valoración («[d]ilucidar si en los casos de abono de rendimientos en especie del artículo 25.1 d) LIRPF entre partes vinculadas, se debe aplicar la normativa del impuesto de sociedades a partir del artículo 41 LIRPF [...] o, por el contrario, puede acudir al artículo 43 LIRPF»).
  - Cuando el TS analiza las consecuencias jurídicas –que además son divergentes– de los artículos 41 y 43 de la LIRPF, concluye que únicamente son dos: los métodos y el procedimiento de valoración. Si se hubiera partido de la calificación de la existencia de una operación vinculada realizada por el socio, la aplicación de la regla del artículo 41 de la LIRPF hubiera exigido considerar, entre otras, las siguientes consecuencias jurídicas: valoración a valor de mercado, ajuste bilateral obligatorio, existencia de métodos específicos de valoración (art. 18.4 LIS), limitación de los medios de defensa frente a la valoración, existencia de un procedimiento especial (art. 18.11 LIS) y de obligaciones de documentación (art. 18.3 LIS), tipificación de una infracción específica (art. 18.13 LIS) –que, además, implica una ruptura del principio de calificación unitaria (art. 184.1 Ley General Tributaria –LGT–), ajuste secundario, etc.
2. Identificación de dos reglas (arts. 41 y 43 LIRPF) para valorar la remuneración. Conforme al tribunal, la controversia jurídica consiste en determinar la norma que debe aplicarse entre «dos normas especiales, en principio, ambas, potencialmente aplicables al caso» –FD 3.º 4–. Se pretende resolver el problema de valoración que afecta a la remuneración asociada a la participación del socio en los fondos propios de la sociedad y, por ello, hay que elegir entre las «dos reglas especiales de valoración» –FD 3.º 5–. En este punto hay varios aciertos del tribunal que debemos destacar:
- Se identifica la controversia –no expresamente– como una *antinomia* que hay que resolver. Efectivamente, nos enfrentamos a dos reglas que, perteneciendo al mismo ordenamiento y con ámbitos de validez coincidentes, presentan una incompatibilidad lógica (pues ofrecen, ante los mismos hechos, distintas e incompatibles consecuencias jurídicas). La interpretación de las reglas –Savigny (1878, p. 216), Gavazzi (1959, pp. 27, 33, 45)– es la única herramienta que permite concluir la existencia de incompatibilidad y, por tanto, la presencia de una antinomia real (no aparente) que debe resolverse.

- En los términos en que se describe en la sentencia, la incompatibilidad se produce entre dos reglas *especiales*. Efectivamente, asumida la tesis de que nos encontramos ante una renta en especie y una operación vinculada, las dos reglas que determinan la valoración y el procedimiento para valorar tienen, respectivamente, la naturaleza de especial. Nos encontramos ante una antinomia que, conforme a la asentada clasificación de Ross (2004, pp. 128-129), podemos calificar de «parcial-parcial». En una contradicción de este tipo, los supuestos de hecho de las dos normas en conflicto se superponen solo parcialmente, de modo que hay hechos que implican la aplicación de la primera norma pero no de la segunda, y viceversa; y, además, hay hechos susceptibles de subsumirse en los supuestos de hecho de ambas normas. Si acudimos a los diagramas de Venn, la antinomia «parcial-parcial» se identifica con dos círculos que se cruzan generando un área de superposición –el conflicto normativo– que deja fuera una parte de sus superficies –los supuestos de hecho en los que se aplicaría pacíficamente solo una de las normas–.
- Planteada la controversia como una antinomia entre dos reglas especiales que, además, pertenecen al mismo cuerpo normativo (LIRPF), el TS descarta, aunque no lo explicita, los criterios tradicionales de resolución: cronológico (*lex posterior derogat priori*), jerárquico (*lex superior derogat inferiori*) y de especialidad (*lex specialis derogat generali*). En particular, resulta muy relevante el paso que da el tribunal para apartarse del «falso criterio de especialidad», esto es, la tentación irrefrenable de calificar, sin aportar argumentos, como especial una de las normas en conflicto para justificar su aplicación. De este modo, se corrige el uso impropio que de este criterio efectuó el propio TS en la Sentencia de 20 de diciembre de 2016 (rec. núm. 2298/2015 –NFJ065232–) para resolver el conflicto entre la regla de operaciones vinculadas (art. 18 LIS) y la regla de valoración de determinadas operaciones mercantiles (art. 17 LIS) –*vid.* De Torres Romo (2017)–.
- Ante la imposibilidad de aplicar los criterios tradicionales, pero siempre obligado a resolver, el TS recurre al último recurso existente en los supuestos de antinomias, que no es otro que el de la argumentación, la retórica. Este camino exige justificar la aplicación de una u otra regla ofreciendo argumentos razonables, es decir, argumentos que sean objetivos, sencillos, orientados al cumplimiento de fines, que satisfagan los principios de la lógica y que ofrezcan una solución universalizable. El TS adopta a una solución consistente en aplicar el artículo 43.2 de la LIRPF (dando preferencia aparentemente a la regla de valoración de rentas en especie), aunque posteriormente la misma le conduce, por la remisión que esta efectúa a los medios previsto en la LIRPF, al artículo 41 de la LIRPF. En definitiva, adopta una solución intermedia que supone aplicar las dos reglas, pues la regla de valoración de operaciones vinculadas se aplica por remisión del artículo 43.2

de la LIRPF. Este artículo implicará, además, adicionar al valor de mercado el ingreso a cuenta. En este punto debemos recordar que la valoración realizada por la Administración hubiera podido reconducirse –con igual resultado numérico– a alguno de los métodos de valoración de operaciones vinculadas (i. e. uso de la embarcación).

### c) Alcance y conclusiones

La sentencia resuelve de forma no expresa tres cuestiones que tienen, sin embargo, importantes consecuencias prácticas:

En primer lugar, el TS se decanta por el artículo 41 de la LIRPF en el conflicto entre reglas de valoración; sin embargo, no especifica cuáles, de entre las consecuencias jurídicas de dicho precepto, deben aplicarse. De la sentencia del TS se concluye que solo se habrá de aplicar la norma relativa a la valoración *stricto sensu*, esto es, la relativa a los métodos de valoración (art. 18.4 LIS). Ello es así por las siguientes razones: a) el TS limita la controversia existente a la valoración («el debate se centra únicamente en la valoración de dicha utilización [...]»); b) el salto a la regla de operaciones vinculadas se da desde una regla de valoración –art. 43.2 LIRPF–, luego los efectos se limitan a este ámbito; y c) así lo declara la sentencia («cabe concluir que, de acuerdo con las circunstancias del caso, esas reglas valoración deben ser las contenidas en el artículo 41 LIRPF»). En consecuencia, la remuneración se valora por los métodos del artículo 18.4 de la LIS, pero ello no significa que se apliquen las restantes consecuencias del régimen de operaciones vinculadas.

Lo que acabamos de decir plantea una segunda cuestión relevante: si cuando existe una renta en especie que se abona mediante una operación vinculada se debe aplicar la valoración del artículo 41 de la LIRPF, ¿podemos acudir a esta regla de valoración en los casos en los que la renta en especie se abone sin mediar una operación vinculada? En este último supuesto (que se corresponde con las tres casillas de la fila segunda), resulta indiscutible que la regla de valoración aplicable es la del artículo 43.2 de la LIRPF. Por tanto, cuando no quepa aplicar ninguna de las reglas especiales allí previstas (limitadas a los rendimientos del trabajo y a las ganancias de patrimonio), el único modo de calcular el valor de mercado es acudir a los métodos del artículo 57 de la LGT. En mi opinión, este precepto abre nuevamente la posibilidad de aplicar los métodos de valoración de operaciones vinculadas en su apartado 1 i).

Por último, y en tercer lugar, el TS resuelve implícitamente, y de forma previa, otra contradicción. En este caso se trata de una contradicción entre dos calificaciones distintas. Tal y como se ha descrito con anterioridad, la controversia jurídica se resuelve asumiendo la perspectiva del socio, de modo que las rentas que este obtiene se califican como rendimientos del capital mobiliario derivados de su participación en los fondos propios de la entidad. Ello implica rechazar la calificación *alternativa* que se derivaría de asumir la perspectiva de la sociedad, esto es, la que tiene en cuenta las rentas que esta obtiene –aun cuando renuncia a su obtención– del socio.

Si tomamos como ejemplo la utilización privativa que el socio efectúa de la embarcación de la sociedad, la calificación como rendimiento derivado de la participación en los fondos propios del socio implica un ajuste en su IRPF (rendimientos del art. 25.1 d) LIRPF no declarados), y, de forma bilateral, un ajuste en el IS de la entidad (no deducibilidad de los gastos asociados a dicha embarcación). Si la utilización de la embarcación por el socio se califica, sin embargo, desde la perspectiva de la sociedad, esta puede implicar la realización de una *operación* por la sociedad –i. e. cesión de uso–, y, al ser entre partes vinculadas, supondría aplicar la regla de operaciones vinculadas (ajuste primario para la sociedad, por los ingresos a valor de mercado de dicha operación; ajuste bilateral en la persona física como gasto por consumo personal no deducible; ajuste secundario para la persona física como rendimiento del capital mobiliario, cuando no se proceda a la restitución patrimonial).

Ante consecuencias jurídicas distintas e incompatibles según la perspectiva (socio o sociedad) que se adopte en la calificación, cabe preguntarse qué solución adoptar. El TS asume la tesis de la liquidación, esto es, la prioridad de la perspectiva del socio (retribución de fondos propios) respecto a la de la sociedad (operación vinculada con los ajustes señalados en el párrafo anterior), tal y como se infiere de la calificación de las rentas por el artículo 25.1 d) de la LIRPF (calificación que, por tanto, no deriva del ajuste secundario de la operación vinculada). El TEAR de la Comunidad Valenciana, por el contrario, asumió la perspectiva de la sociedad respecto del uso de dos inmuebles por los socios, al considerar que existía un arrendamiento de la sociedad a los socios.

Ante esta contradicción entre calificaciones, solo cabe nuevamente adoptar el camino de la argumentación. De la sentencia del TS no podemos inferir si las partes explicitaron los argumentos que conducen a asumir una u otra perspectiva. En todo caso, sí podemos intuir algunas razones que conducen a la Administración y a los tribunales a adoptar la perspectiva del socio: inexistencia de riesgos asociados a la operación para la sociedad, incoherencia de las operaciones con su objeto social, habitualidad de estas operaciones, irracionalidad económica y unidireccionalidad de las operaciones, incumplimiento de obligaciones legales en las operaciones (i. e. fianzas), incumplimiento de requisitos formales o existencia de formas inusuales (i. e. contratos verbales) o ausencia de remuneración.

El TS analiza estos elementos –en particular los dos últimos– en el contexto de determinar si existe o no operación vinculada. Ello genera una importante confusión, pues estos elementos no sirven para el análisis de dicha cuestión –la existencia de operación vinculada resulta indubitada– sino para determinar la calificación que debe adoptarse.

En conclusión, la sentencia del TS supone un avance importante en materia de metodología de resolución de antinomias y, de forma específica, en su aplicación para valorar rentas en especie en un contexto de operaciones vinculadas. Sin embargo, dada la relevancia teórica y práctica de estas cuestiones, hubiera sido deseable una mayor claridad expositiva y explicitación de los razonamientos realizados. Este es el único camino seguro hacia la deseada construcción de un derecho tributario razonable.

## Referencias bibliográficas

- Gavazzi, G. (1959). *Delle antinomie*. G. Torino (Ed.). (Memorie dell'istituto giuridico; Serie II, Memoriva CV. Università di Torino).
- Ross, A. (2004). *On law and justice*. The Law-book Exchange Ltd. Clark.
- Savigny, F. K. (1878). *Sistema del Derecho Romano Actual*. Centro Editorial de Gón- gora (2.<sup>a</sup> ed., vol. I; traducción de Mesía, J. y Poley, M.).
- Torres Romo, F. S. de. (2017). Cuestionable aplicación lógica del principio de especialidad a los artículos 15 y 16 LIS. *Carta Tributaria*, 23, 77-82.

# Impuesto sobre sociedades. Ejercicio 2021 (casos prácticos)

**José Vicente Navarro Alcázar**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

Estando próxima la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2021, a continuación se realizan las declaraciones del impuesto de dos sociedades cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, tributando una de ellas por el régimen general y siéndole aplicable a la otra los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades; ejercicio 2021; empresas de reducida dimensión; régimen general; ingresos; gastos; ajustes sobre el resultado contable.

## 1. Entidad que tributa por el régimen general

### Enunciado

Moblestil, SA, entidad dedicada a la fabricación y comercialización de muebles de oficina y cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, que tributa por el régimen general del impuesto sobre sociedades (IS), presenta un resultado contable en el ejercicio 2021, antes de calcular el gasto por el IS, de 600.000 euros.

El director financiero informa que a lo largo del ejercicio se han producido los siguientes hechos con posible trascendencia fiscal:

1. Por lo que respecta a las amortizaciones, la empresa sigue el sistema de amortización lineal, aplicando los coeficientes máximos de la tabla recogida en el artículo 12.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), si bien se señala lo siguiente:
  - a) Aun cuando el inmovilizado en general es bastante nuevo, renovó las instalaciones a principios de 2013, lo que le supuso una inversión de 600.000 euros. En 2014, el coeficiente máximo de amortización recogido en las tablas del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) era del 12 % y, desde 2015, con el artículo 12.1 de la LIS, es del 10 %.
  - b) A mediados de 2021, ha comprado 80 recipientes nuevos para el almacenaje de material de oficina por importe de 250 euros cada uno, que amortiza a razón de un 15 %.
  - c) Se ha detectado que un equipo informático adquirido nuevo el 1 de enero de 2018 por importe de 30.000 euros nunca ha sido objeto de amortización. Según el artículo 12.1 de la LIS, el coeficiente máximo de la tabla es el 25 %, y el periodo máximo es de 8 años.
  - d) Durante el periodo comprendido entre el 1 de marzo y el 30 de junio, y con el fin de atender un pedido excepcional, una máquina adquirida por 150.000 euros se vino utilizando a razón de 12 horas al día. Posteriormente, dicha máquina hubo de ser revisada y reparada, razón por la cual estuvo 1 mes sin ser utilizada. El coeficiente máximo previsto en el artículo 12.1 de la LIS es el 12 % y el periodo máximo es de 18 años. El gasto por amortización contabilizado asciende a 22.830 euros.

2. A principios de 2021, vende por 150.000 euros el 20 % de las acciones de Beta, SA, que las había adquirido hacía 3 años y que las tenía contabilizadas por 200.000 euros. La compradora es la sociedad Fusta, SA, perteneciente al mismo grupo mercantil que Moblestil, SA, y de la que posee una participación del 80 % de su capital.

Durante el tiempo que Moblestil, SA ha tenido las acciones de Beta, SA ha recibido dividendos por importe de 30.000 euros.

3. Moblestil, SA tiene contabilizada su participación en Fusta, SA por 800.000 euros, sin embargo, el patrimonio neto de Fusta, SA a 31 de diciembre de 2021 ascendía a 850.000 euros y no se aprecian plusvalías tácitas. Moblestil, SA ha contabilizado un deterioro de valor de su participación en Fusta, SA por importe de 120.000 euros al considerar que existe evidencia empírica objetiva de que el valor en libros de la inversión no será recuperable (norma de registro y valoración [NRV] 9.ª 2.4.3 del Plan General de Contabilidad [PGC]).

4. A principios de 2019, Moblestil, SA compró a Repi, SA, de la que posee el 30 % de su capital social, un terreno por importe de 150.000 euros, que esta última había adquirido por 225.000 euros. A 31 de diciembre de 2021, debido a una reclasificación urbanística, el terreno se ha revalorizado hasta alcanzar en el mercado un precio de 200.000 euros.

Moblestil, SA y Repi, SA no forman parte del mismo grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio (CCom.).

5. La mercantil Inmoturia, SA, dedicada a la promoción inmobiliaria y de la que Moblestil, SA es su único socio, tenía un préstamo a corto plazo con una entidad bancaria cuyo saldo a 31 de diciembre de 2020 ascendía a 750.000 euros y que estaba garantizado con una hipoteca sobre un inmueble propiedad de Moblestil, SA.

Ante las dificultades que presenta Inmoturia, SA para hacer frente al pago del citado préstamo, Moblestil, SA negocia con el banco y el 31 de marzo de 2021 consigue comprar el crédito por importe de 600.000 euros, coincidente con el valor razonable del inmueble hipotecado.

El 31 de octubre de 2021, Inmoturia, SA acuerda una ampliación de capital por importe de 750.000 (75.000 acciones de 10 € de valor nominal) que es suscrito íntegramente por Moblestil, SA a cambio del citado préstamo.

Moblestil, SA ha contabilizado la operación de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	600.000	
542	Créditos a corto plazo		600.000

6. En 2021, Fusta, SA vendió a Moblestil, SA tablonés de madera por importe de 80.000 euros, siendo su valor de mercado 100.000 euros.

Moblestil, SA contabilizó la operación del siguiente modo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000
760	Ingresos de participaciones en instrumentos del patrimonio (20.000 × 80 %)		16.000
778	Ingresos excepcionales (20.000 × 20 %)		4.000

7. El 31 de marzo de 2020, Moblestil, SA suscribió un contrato de suministros de muebles de oficina con una importante firma comercial con una duración de 24 meses. A finales de 2020, se estima que su cumplimiento le va a ocasionar unos costes que exceden a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo en un importe de 40.000 euros.

Finalmente, el 31 de marzo de 2021 Moblestil, SA opta por rescindir el contrato, lo que le ha supuesto pagar una indemnización de 25.000 euros.

8. Moblestil, SA participa en el 50 % del capital social de Ali, SA desde su constitución, participación cuyo valor contable y fiscal es de 400.000 euros.

Ali, SA tiene un patrimonio neto de 1.000.000 de euros, compuesto por 800.000 euros de capital y 200.000 de reservas, y a finales de 2021 decide reducir su capital social en un 25 % entregando a Moblestil, SA una propiedad industrial cuyo valor contable es de 60.000 euros y cuyo valor de mercado es de 100.000 euros.

Moblestil, SA ha contabilizado la operación de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	100.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas [Coste reducción de la participación en Ali, SA $80.000 = 400.000 \times (200.000/1.000.000)$ ]		80.000
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		20.000

9. Los datos referentes a los fondos propios de Moblestil, SA han sido:

Fondos propios	Año 2020	Año 2021
Capital	5.000.000	5.000.000
Resultado contable	800.000	
Resultado contable antes de IS		600.000
Reserva legal	200.000	280.000
Reserva estatutaria	300.000	420.000
Reservas voluntarias	100.000	400.000
<b>Total</b>	<b>6.400.000</b>	<b>6.700.000</b>

La entidad desea aplicar, si procede, la reducción por reserva de capitalización en su cuantía máxima.

10. Moblestil, SA adquirió a principios de 2019 el 20 % de Deco Mueble, SA por un importe de 100.000 euros.

Dicha participación fue adquirida como consecuencia de la aportación no dineraria de un terreno que tenía Moblestil, SA, cuyo valor contable y fiscal era de 20.000 euros.

De acuerdo con lo previsto en el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, la participación fue valorada a efectos fiscales por 20.000 euros, según lo señalado en el artículo 79 de la LIS.

Posteriormente, en 2021, Moblestil, SA transmite a un tercero su participación en Deco Mueble, SA por importe de 150.000 euros, la cual todavía sigue manteniendo la propiedad del terreno.

11. Ha amueblado y decorado un edificio de oficinas en Berlín, por lo que ha percibido unos ingresos de 250.000 euros y ha incurrido en unos gastos de 180.000

euros. Además, ha tenido que pagar el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) alemán por importe de 14.000 euros.

12. Ha encargado a una empresa la elaboración del muestrario de la nueva línea de muebles de oficina para la próxima temporada, lo que le ha supuesto un gasto de 60.000 euros.
13. En 2020, y debido a la situación de crisis sanitaria provocada por la COVID-19, algunos clientes no pudieron atender los pagos. En concreto, la contabilidad reflejó en 2020 los siguientes gastos por las pérdidas por deterioro de créditos registradas:
  - a) 45.000 euros que adeudaba un cliente y que vencieron el 30 de octubre de 2020. Finalmente, el cliente ha sido declarado en concurso de acreedores el 15 de junio de 2021.
  - b) 60.000 euros de otro cliente cuya deuda vencía el 30 de noviembre de 2020. Con este cliente se llegó a un acuerdo, fijándose un nuevo vencimiento de la deuda para el 30 de noviembre de 2021. No obstante, se ha mantenido en 2021 la pérdida por deterioro correspondiente al crédito renovado por la desconfianza en el cobro. Finalmente, a 31 de diciembre de 2021, la deuda sigue estando pendiente de pago.

En 2021, los gastos por las pérdidas por deterioro de créditos contabilizadas han sido:

- a) 140.000 euros, de los que 80.000 euros corresponden a vencimientos del primer semestre y 60.000 euros del segundo semestre. A 31 de diciembre de 2021, estas cantidades adeudadas siguen pendientes de pago.
  - b) Además, ante la situación de incertidumbre económica, ha decidido hacer una dotación global de pérdidas por deterioro de créditos por importe de 50.000 euros, equivalente al 3 % de los saldos de clientes y deudores pendientes de cobro al cierre del ejercicio 2021, calculado de acuerdo con lo establecido en la norma cuarta 2.9 de la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013.
14. Los pagos fraccionados del periodo ascienden a 145.000 euros y las retenciones a 15.000 euros.

Se pide:

Practicar la autoliquidación y contabilizar el IS de 2021.

## Solución

### 1. Amortizaciones

#### a) Instalaciones

Año	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste/Diferencia temporaria
2013	72.000 (12% × 600.000)	50.400 (72.000 × 70%)	+21.600
2014	72.000	50.400	+21.600
2015	57.000 [600.000 – (72.000 × 2)]/8	62.400 {[600.000 – (50.400 × 2)]/8}	–5.400
2016	57.000	62.400	–5.400
2017	57.000	62.400	–5.400
2018	57.000	62.400	–5.400
2019	57.000	62.400	–5.400
2020	57.000	62.400	–5.400
2021	57.000	62.400	–5.400
2022	57.000	62.400	–5.400
<b>Total</b>	<b>600.000</b>	<b>600.000</b>	<b>0</b>

Con el cambio de coeficiente máximo del 12 % al 10 % en 2015, a las instalaciones les corresponde una nueva vida útil de 10 años = 100/10, de los que ya han transcurrido 2 años, el 2013 y 2014, de forma que les resta una vida útil de 8 años.

Durante este tiempo, la amortización contable será:

$$57.000 \text{ euros} = [600.000 - (72.000 \times 2)]/8$$

Y la amortización fiscal será (disp. trans decimotercera LIS):

$$62.400 \text{ euros} = [600.000 - (50.400 \times 2)]/8$$

Obsérvese además que la diferencia entre la amortización contable y fiscal coincide con la reversión en esos 8 años de la amortización no deducida en 2013 y 2014, a razón de 5.400 euros = (21.600 × 2)/8, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

Por lo tanto, Moblestil, SA deberá efectuar un ajuste extracontable negativo/reversión de la diferencia temporaria deducible de -5.400 euros.

Al margen de lo anterior y en aplicación de lo señalado en la disposición transitoria trigésima séptima de la LIS, la entidad tendrá derecho en 2021 a una deducción de la cuota íntegra por reversión de medidas temporales de 270 euros = 5 % × 5.400.

b) Recipientes

Los recipientes podrán acogerse a la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material con valor de adquisición unitario que no exceda de 300 euros y hasta un límite de 25.000 euros en el periodo impositivo (art. 12.3 e) LIS).

Así pues, teniendo en cuenta que la tabla del artículo 12 de la LIS prevé para estos recipientes un coeficiente máximo de amortización del 15 % (otros enseres), tendremos:

Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (-)/DT (-)
$20.000 \times 15\% \times 6/12 = 1.500$	20.000	- 18.500

c) Equipo informático

La amortización máxima fiscalmente deducible correspondiente a 2021 asciende a 7.500 euros = 30.000 × 25 %.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.1 del RIS, cuando un elemento patrimonial hubiere sido amortizado contablemente en un periodo impositivo anterior por debajo del coeficiente mínimo (en este caso no se ha amortizado nada), el exceso de amortización contabilizado en periodos impositivos posteriores sobre el coeficiente máximo se imputará fiscalmente a aquellos ejercicios hasta el importe resultante de aplicar el coeficiente mínimo, siempre que ello no suponga una tributación inferior (art. 11.3.1.º LIS).

Así pues, y suponiendo que no haya merma de tributación, podrá imputarse a los ejercicios 2018, 2019 y 2020 hasta el importe resultante de aplicar el coeficiente mínimo 12,50 % = 100/8 y que asciende a 3.750 euros = 30.000 × 12,50 % cada año, lo que totaliza 11.250 = 3.750 × 3.

Por lo tanto, la entidad realizará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (30.000 × 25 %)	7.500	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias	11.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		18.750

Ahora bien, la cuenta de resultados del ejercicio 2021 solo registra un gasto de 7.500 euros, correspondiente a la amortización de 2021, ya que la amortización de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 se ha registrado en la cuenta de reservas al tratarse de un error (NRV 22.<sup>a</sup> PGC), pero también es deducible tal y como señala el artículo 11.3.1.º de la LIS.

En consecuencia, procede realizar un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de - 11.250 euros.

d) Maquinaria utilizada de forma intensiva

La maquinaria es utilizada más de un turno normal de trabajo, por lo que puede acogerse al sistema de amortización previsto en el artículo 4.2 del RIS, pero solo respecto de un periodo de 4 meses. Durante este tiempo, el coeficiente máximo será:

$$5,56 \% + (12 \% - 5,56 \%) \times 12/8 = 15,22 \%$$

Siendo 5,56 % = (100/18)/100 el coeficiente mínimo.

Y el resto del año se aplicará un coeficiente del 12 %. Por tanto, la amortización fiscalmente deducible será:

$$19.610 \text{ euros} = 150.000 \times 15,22 \% \times 4/12 + 150.000 \times 12 \% \times 8/12$$

El hecho de que posteriormente la maquinaria haya estado 1 mes inutilizada porque tuvo que ser revisada y reparada no influye en el cálculo de la amortización.

Por tanto, deberá efectuarse un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de 3.220 euros = 22.830 (gasto contable) - 19.610 (gasto fiscal).

**2.** La renta negativa de -50.000 euros = 150.000 - 200.000 no se integra en la base imponible (art. 21.6 LIS), por lo tanto, haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente de + 50.000 euros. Los 30.000 euros de dividendos percibidos antes de la venta habrán estado exentos y no afectan al importe de la renta negativa generada en la transmisión.

**3.** La pérdida contabilizada por el deterioro del valor de las acciones de Fusta, SA no es gasto deducible (art. 15 k) LIS), debiendo realizarse un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente de + 120.000 euros.

**4.** La recuperación del valor del terreno, hasta el importe de la pérdida sufrida en la venta por Repi, SA, que asciende a  $-50.000$  euros =  $150.000 - 200.000$ , ha de computarse como ingreso en Moblestil, SA al ser entidades vinculadas (art. 11.6 LIS).

Por tanto, Moblestil, SA deberá hacer un ajuste extracontable/diferencia temporaria deducible de +50.000 euros. En consecuencia, si bien el valor contable del terreno es de 150.000 euros, su valor fiscal será de 200.000 euros, lo que deberá tenerse en cuenta cuando se transmita, momento en el que el citado ajuste revertirá con signo negativo en aplicación del artículo 20 b) de la LIS.

**5.** Si bien Moblestil, SA contabiliza las acciones recibidas de Inmoturia, SA por el importe de 600.000 euros que le cuesta comprar el crédito al banco, sin embargo, el valor fiscal de estas asciende al importe por el que se efectúa la ampliación de capital, 720.000 euros, en aplicación de lo señalado en el artículo 17.2 de la LIS.

Por lo tanto, debe integrarse en la base imponible una renta de 150.000 euros =  $750.000 - 600.000$  y, en consecuencia, Moblestil, SA deberá efectuar un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de + 150.000 euros.

**6.** La diferencia de 20.000 euros, entre 100.000, el valor de mercado de los tablones de madera, y los 80.000 euros del precio convenido, tiene la consideración de participación en beneficios en un 80 %, correspondiente al porcentaje de participación de Moblestil, SA en Fusta, SA (art. 18.11 a) LIS). Además, estarán exentos en un 95 % (art. 21.1 y 10 LIS), por lo que haremos un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de  $-15.200$  euros =  $95\% \times 80\% \times 20.000$ .

Por el contrario, el resto de dicha diferencia, es decir, 4.000 euros =  $20\% \times 20.000$ , se considera utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y, por lo tanto, no dará derecho a la exención del artículo 21 de la LIS.

**7.** En 2020, Moblestil, SA habrá contabilizado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6954	Dotación a la provisión por contratos onerosos	40.000	
4994	Provisión por contratos onerosos		40.000

Sin embargo, según se recoge expresamente en el artículo 14.3 b) de la LIS, el gasto de la dotación de esta provisión no es fiscalmente deducible, por lo que en 2020 habrá efectuado un ajuste extracontable/diferencia temporaria deducible de + 40.000.

Por su parte, en 2021 habrá realizado el siguiente asiento contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4994	Provisión por contratos onerosos	40.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000
7954	Exceso de provisión por operaciones comerciales por contratos onerosos		15.000

El ingreso contable no es ingreso fiscal, ya que la dotación de la provisión no fue gasto fiscalmente deducible, por lo que deberá efectuar un ajuste extracontable/reversión de la diferencia temporaria deducible de – 15.000 (art. 11.5 LIS).

Asimismo, en 2021 la provisión pasa a ser deducible en el importe de la penalización pagada, por lo que haremos un ajuste extracontable/reversión de la diferencia temporaria deducible de –25.000 (art. 14.5 LIS).

En resumen, la situación queda como sigue:

Ejercicio	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
2020	40.000	–	+40.000
2021	–	25.000	–25.000

Ejercicio	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajustes
2021	15.000	–	– 15.000

**8.** El resultado fiscal que se produce en Moblestil, SA como consecuencia de la reducción de capital social en Ali, SA es el siguiente:

Valor de mercado de la propiedad industrial .....	100.000
– Valor contable de la participación en Ali, SA .....	– 400.000
Renta a integrar en la base imponible (art. 17.6 LIS) .....	<u>0</u>

Resultado contable .....	20.000
Ajuste/DT imponible .....	-20.000

Además, el valor fiscal de las acciones de Ali, SA será de 300.000 euros = 400.000 – 100.000, mientras que su valor contable son 320.000 euros = 400.000 – 80.000, lo que deberá tenerse en cuenta cuando se transmitan (art. 20 b) LIS).

**9.** Moblestil, SA tendrá derecho a practicar la reducción por reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la LIS en los siguientes términos:

Concepto	Año 2021
Fondos propios a 31-12-2021	6.700.000
- Resultado contable 2021	-600.000
- Reserva legal 2021	-280.000
- Reserva estatutaria 2021	-420.000
- Fondos propios a 1-1-2021	-6.400.000
Resultado contable 2020	800.000
Reserva legal 2020	200.000
Reserva estatutaria 2020	300.000
<b>Incremento de fondos propios/Base de la reducción</b>	<b>300.000</b>

Obsérvese que el incremento de fondos propios calculado en los términos del artículo 25.2 de la LIS coincide con el resultado contable obtenido en 2020 que se ha destinado a reservas voluntarias que se han visto incrementadas en 300.000 euros.

Así pues, la reducción por la reserva de capitalización sería de 30.000 euros = 10 % × 300.000 euros.

Y además se respeta el límite del 10 % de la base imponible previa a la reducción y a la compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 25.1 de la LIS, que asciende a 97.437 euros = 10 % × 974.370 (véase autoliquidación).

Por lo que haremos un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de -30.000 euros.

Por último, en 2022 deberá dotarse una reserva de capitalización de 30.000 euros que será indisponible durante 5 años a contar desde el 31 de diciembre de 2021, salvo

que concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 25.1 de la LIS y que el incremento de 300.000 euros en los fondos propios se mantenga durante el citado periodo de tiempo, salvo que durante el mismo la entidad registre pérdidas contables.

**10.** En el año 2019, la contabilidad de Moblestil, SA habrá registrado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas (acciones de Deco Mueble, SA)	100.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		20.000
772	Beneficios procedentes de inversiones inmobiliarias		80.000

Sin embargo, el valor fiscal de las acciones de Deco Mueble, SA es el valor fiscal de terreno aportado, es decir, 20.000 euros, y, en consecuencia, se hizo un ajuste extracontable negativo/diferencia temporaria imponible de - 80.000 euros.

En 2021, la venta de las acciones genera en Moblestil, SA un resultado contable de 50.000 euros = 150.000 (precio de venta) - 100.000 (valor contable).

En cambio, la renta de la operación asciende a 130.000 euros = 150.000 (precio de venta) - 20.000 (valor fiscal).

Por lo tanto, deberá efectuarse ajuste extracontable positivo/reversión de la diferencia temporaria imponible de + 80.000 euros (art. 20 b) LIS).

Asimismo, de acuerdo con lo señalado en el artículo 21.4 de la LIS, dicha renta estará exenta en un 95 % en la parte correspondiente a la diferencia positiva entre:

Valor de transmisión de la participación .....	150.000
- Valor de mercado de la participación cuando se adquirió .....	- 100.000
Renta exenta en un 95 % (art. 21.4 LIS) .....	50.000

Es decir, la exención no alcanzará a la renta diferida de 80.000 euros, por lo tanto, habrá que hacer un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de - 47.500 euros = 95 % x 50.000 (art. 21.10 LIS).

Y, consecuentemente, los restantes 80.000 euros = 130.000 (renta total) - 50.000 (renta exenta), correspondientes a la renta diferida por la aplicación del régimen especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, se integrarán en la base imponible sin derecho a exención.

Por otra parte, y a efectos de evitar la doble imposición que podría producirse al gravarse nuevamente dicha renta de 80.000 euros en Deco Mueble, SA cuando posteriormente venda el terreno (que recordemos que tiene un valor contable de 100.000 €, pero un valor fiscal de 20.000 €), hará un ajuste extracontable negativo/diferencia permanente de - 80.000 euros (art. 88.2 LIS) por cuanto, como hemos visto, esta renta se ha integrado en la base imponible de Moblestil, SA al vender las acciones.

**11.** La contabilidad de Moblestil, SA registrará un resultado de:

$$56.000 \text{ euros} = 250.000 \text{ (ingresos)} - 180.000 \text{ (gastos)} - 14.000 \text{ (IRNR alemán)}$$

El IRNR alemán no es gasto deducible, por lo que haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia permanente de 14.000 euros (art. 15 b) LIS).

Y la deducción por doble imposición internacional será la menor de las siguientes cantidades (art. 31.1 LIS):

- Impuesto pagado en Alemania ..... 14.000
- Lo que hubiese tenido que pagar en España ( $25\% \times 70.000 = 17.500$ ) 19.600

Luego la deducción por doble imposición internacional será de 14.000 euros.

**12.** Los gastos incurridos en la confección del muestrario de la nueva línea de muebles de oficina para la próxima temporada dan derecho a la deducción por innovación tecnológica (art. 35.2 b) 2.º LIS) por el siguiente importe:

$$7.200 \text{ euros} = 12\% \times 60.000$$

**13.** Por lo que respecta a las pérdidas por deterioro de créditos registradas en 2020, tendremos:

- a) El gasto del cliente que adeudaba 45.000 euros con vencimiento 30 de octubre de 2020 no fue fiscalmente deducible en 2020, al no haber transcurrido a la fecha de devengo del impuesto el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación (art. 13.1 a) LIS), por lo que se hizo un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de + 45.000 euros. Finalmente, el cliente ha sido declarado en concurso de acreedores el 15 de junio de 2021 y, suponiendo que esta situación se mantenga a 31 de diciembre de 2021, el gasto es ahora fiscalmente deducible (art. 13.1 b) LIS), por lo que haremos un ajuste extracontable negativo/reversión de la diferencia temporaria deducible de - 45.000 euros.

- b) En cuanto al gasto del cliente que adeudaba 60.000 euros, sigue sin ser deducible al haberse renovado el vencimiento hasta el 30 de noviembre de 2021 y, por lo tanto, a la fecha de devengo del impuesto sigue sin haber transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación (art. 13.1 a) LIS).

Por lo que respecta a las pérdidas por deterioro de créditos registradas en 2021, tendremos:

- a) No son gasto fiscalmente deducibles los 60.000 de pérdidas por deterioro de créditos de los clientes cuyo vencimiento se produjo en el segundo semestre de 2021, por lo que haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de +60.000 euros (art. 13.1 a) LIS).
- b) Tampoco son fiscalmente deducibles los 50.000 euros correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, por lo que haremos un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de +50.000 euros (art. 13.1.3.º LIS).

Autoliquidación IS 2021	Importes
<b>Resultado contable antes de contabilizar el gasto por IS</b>	<b>600.000</b>
<b>Ajustes por diferencias permanentes</b>	
Amortización equipo informático (punto 1)	- 11.250
Venta acciones Beta, SA (punto 2)	50.000
Pérdida por deterioro de valor acciones de Fusta, SA (punto 3)	120.000
Participación en beneficios operación vinculada con Fusta, SA (punto 6)	- 15.200
Venta acciones Deco Mueble, SA (punto 10)	- 47.500
IRNR alemán	14.000
<b>Ajustes por diferencias temporarias del ejercicio</b>	
Libertad amortización recipientes (punto 1)	- 18.500
Amortización maquinaria usada de forma intensiva (punto 1)	3.220
Recuperación valor terreno (punto 4)	50.000
Ampliación capital Inmoturia, SA (punto 5)	150.000



Autoliquidación IS 2021	Importes
▶	
Reducción capital Ali, SA (punto 8)	-20.000
Pérdidas por deterioro de créditos (punto 13)	110.000
<b>Reversión diferencias temporarias de ejercicios anteriores</b>	
Amortización instalaciones (punto 1)	-5.400
Dotación a la provisión de contratos onerosos (punto 7)	-40.000
Venta acciones Deco Mueble, SA (punto 10)	80.000
Pérdidas por deterioro de créditos (punto 13)	-45.000
<b>Base imponible previa</b>	<b>974.370</b>
Reducción por reserva de capitalización (punto 9)	-30.000
<b>Base imponible</b>	<b>944.370</b>
Cuota íntegra al 25 %	236.092,50
Deducción por doble imposición internacional (punto 11)	-14.000
<b>Cuota íntegra ajustada positiva</b>	<b>222.092,50</b>
Límite deducciones para incentivar determinadas actividades (55.316,87 = 25 % × 221.267,50)	
Deducción por innovación tecnológica (punto 12)	-7.200
Deducciones sin límite	
Deducción por reversión de medidas temporales (punto 1)	-270
<b>Cuota líquida</b>	<b>214.622,50</b>
Retenciones a cuenta (punto 14)	-15.000
Pagos fraccionados (punto 14)	-145.000
<b>Cuota diferencial a ingresar</b>	<b>54.622,50</b>

## Contabilización del impuesto sobre beneficios

### a) Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	214.622,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		160.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por IS		54.622,50

### b) Impuesto diferido por las diferencias temporarias nacidas en 2021:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Diferencias temporarias deducibles [(3.220 + 50.000 + 150.000 + 110.000) × 25 %]	78.305	
6301	Impuesto diferido		78.305

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	9.625	
479	Diferencias temporarias imponibles [(18.500 + 20.000) × 25 %]		9.625

### c) Impuesto diferido por diferencias temporarias de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	22.600	
4740	Diferencias temporarias deducibles [(5.400 + 40.000 + 45.000) × 25 %]		22.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Diferencias temporarias imponibles (80.000 × 25 %)	20.000	
6301	Impuesto diferido		20.000

d) Imputación del efecto impositivo al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio	148.542,50	
6301	Impuesto diferido	66.080	
6300	Impuesto corriente		214.622,50

## 2. Entidad de reducida dimensión

### Enunciado

La entidad Pymes, que siempre ha tenido la consideración de empresa de reducida dimensión, se dedica a la elaboración y venta de productos alimenticios congelados y su ejercicio coincide con el año natural. En 2021, ha obtenido un resultado contable antes de contabilizar el gasto por el impuesto sobre beneficios de 500.000 euros y ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El 1 de enero de 2014 adquirió una grúa nueva para el almacenaje de los productos por importe de 60.000 euros.
2. El 30 de junio de 2021 renueva totalmente sus instalaciones, lo que le ha supuesto un coste de 300.000 euros.
3. A principios de 2020 adquirió una propiedad industrial para la elaboración y venta de un determinado producto congelado de gran aceptación en el mercado. La adquisición se efectuó por importe de 84.000 euros y la entidad estima que la vida útil del citado activo intangible tendrá una duración de 6 años.
4. A principios de año adquiere en bloque el patrimonio de Gelida, SA, una empresa del sector que ha cesado su actividad, por importe de 100.000 euros. Los activos de la empresa adquirida no tienen valor de realización alguno para Pymes, que dispone de un proceso de producción tecnológicamente muy avanzado, por lo que no se les asigna ningún valor. No obstante, Pymes concede gran importancia al posicionamiento en el mercado y a la cartera de clientes que ostentaba Gelida, SA. Asimismo, Pymes se hace cargo de la deuda con diversos proveedores que arrastraba Gelida, SA por importe de 50.000 euros.
5. A efectos de calcular la pérdida por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores, se sabe que el total de saldos de deudores a finales de año susceptibles de deterioro asciende a 600.000 euros, de los cuales se conoce que

30.000 euros corresponden a un deudor que fue declarado en concurso el 30 de noviembre de 2021. Además, otro cliente adeuda 20.000 euros desde el 15 de septiembre de 2021. A 31 de diciembre de 2020, el saldo de la cuenta de deterioro de créditos por la estimación global de posibles insolvencias de deudores ascendía a 5.000 euros. En 2021, la entidad ha contabilizado un gasto por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores por importe de 56.000 euros =  $50.000 + 1\% \times 600.000$ .

6. La plantilla media de trabajadores de Pyme en 2021 ha aumentado en 2 trabajadores respecto de la que había en 2020. A los nuevos trabajadores se les ha hecho un contrato temporal por 1 año para atender el aumento de las ventas del producto congelado al que se ha hecho referencia en el punto 3 anterior, si bien la empresa considera que, vencido este plazo, muy probablemente se les hará un contrato indefinido.
7. Los pagos fraccionados del ejercicio ascienden a 25.000 euros y ha soportado retenciones por importe de 5.000 euros.
8. La entidad practica las amortizaciones aplicando siempre los coeficientes máximos previstos en las tablas del RIS y en el artículo 12 de la LIS que a continuación se detallan:

Elemento	Coficiente máximo tablas del RIS	Coficiente máximo artículo 12 de la LIS
Grúa	12%	10%
Instalaciones	–	10%

Se pide:

- La liquidación correspondiente al IS de 2021.
- Contabilizar el impuesto sobre beneficios.

## Solución

### 1. Amortización de la grúa

En el ejercicio 2014, la amortización contabilizada de la grúa fue de 5.400 euros =  $45.000 \times 12\%$ , y el gasto fiscal por amortización ascendió a 10.800 euros =  $45.000 \times 12\% \times 2\%$  (art. 111 TRLIS).

En 2015, el coeficiente es del 10 %, lo que determina una nueva vida útil de 10 años (100/10). Como ha pasado ya un año, a principios de 2015 le quedan 9 años de vida útil y, por tanto, la amortización contabilizada será:

- Valor contable (45.000 – 5.400) ..... 39.600 euros
- Amortización contable (39.600/9) ..... 4.400 euros

Por su parte, la amortización fiscalmente deducible, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 103 y la disposición transitoria decimotercera de la LIS, de acuerdo con el criterio establecido por la DGT en su Consulta V4291/2016, de 6 de octubre (NFC062467), será el resultado de multiplicar por 2 la citada cifra, es decir, que la amortización anual fiscalmente deducible será de 8.800 euros = 4.400 × 2.

La nueva ficha de amortización del elemento sería la siguiente:

Periodo	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste/DT
2014	5.400	10.800	-5.400
2015	4.400	8.800	-4.400
2016	4.400	8.800	-4.400
2017	4.400	8.800	-4.400
2018	4.400	7.800	-3.400
2019	4.400	0	+4.400
2020	4.400	0	+4.400
2021	4.400	0	+4.400
2022	4.400	0	+4.400
2023	4.400	0	+4.400
<b>Total</b>	<b>45.000</b>	<b>45.000</b>	<b>0</b>

Y, por tanto, en 2021 hará un ajuste extracontable positivo/reversión de la diferencia temporaria imponible de 4.400 euros.

## 2. Amortización de las instalaciones

La inversión en instalaciones puede acogerse a la libertad de amortización con creación de empleo por el siguiente importe:

$$120.000 \times 2 = 240.000$$

Asimismo, el resto de la inversión, es decir, 60.000 euros = 300.000 – 240.000 podrá acogerse a la aceleración de amortizaciones del artículo 103 de la LIS.

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (-)/DT (-)
Instalaciones	$300.000 \times 10\% \times 6/12 = 15.000$	$120.000 \times 2 = 3$	240.000
		$60.000 \times 10\% \times 2 \times 6/12 =$	$\frac{6.000}{246.000}$

## 3. Amortización de la propiedad industrial

Entendemos que a los activos intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable, como es esta propiedad industrial, también les resulta aplicable la amortización acelerada del artículo 103.1 de la LIS, según se desprende de la Consulta de la DGT V3057/2019, de 30 de octubre (NFC073865) y, por tanto:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (-)/DT (-)
Propiedad industrial	$84.000/6 = 14.000$	$(84.000/6) \times 2 = 28.000$	- 14.000

**Nota:** El artículo 103.5 de la LIS, para calcular el incentivo fiscal de los inmovilizados intangibles que no tienen asignado coeficiente de amortización lineal máximo en las tablas del artículo 12.2 de la LIS –solo lo tienen los sistemas y programas informáticos y las producciones cinematográficas, fotográficas, vídeos y series audiovisuales–, remite al artículo 13.3 de la LIS, que únicamente contemplaba los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, y que ha sido derogado por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, con efectos para los periodos impositivos iniciados en 2016, debido a que la normativa contable considera que todo el inmovilizado intangible es amortizable durante el transcurso de su vida útil, por lo que su regulación fiscal se traslada al nuevo artículo 12.2 de la LIS.

En atención a lo expuesto la Consulta de la DGT V3057/2019, de 30 de octubre (NFC073865), ha interpretado que de la redacción original de la LIS se desprende que el apartado 5 de su artículo 103 (aplicación del porcentaje del 150 %) solo resultaba aplicable al inmovilizado

intangible con vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, y no al inmovilizado intangible con vida útil definida.

Por tanto, tras las modificaciones introducidas en la LIS mediante la Ley 22/2015, una interpretación razonable de la norma permite considerar que, dentro de los inmovilizados intangibles (calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil definida) a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la LIS, aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el caso del fondo de comercio, podrán amortizarse en un 150 % del importe que resulte deducible de aplicar para ellos según lo establecido en el citado apartado 2 del artículo 12 de la LIS.

En consecuencia, la DGT se decanta por aplicar el porcentaje del 150 % solo a los inmovilizados intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable y al fondo de comercio. En cambio, no se pronuncia respecto de los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable (excluido el fondo de comercio), respecto de los cuales únicamente indica que no les resultará aplicable el citado porcentaje, por lo que caben dos interpretaciones:

- Entender que a los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable se les puede aplicar la aceleración de amortizaciones prevista en el artículo 103.1, es decir, al resultado de multiplicar por 2 la amortización contable resultante de su vida útil, aun cuando no tengan fijado coeficiente máximo en la tabla del artículo 12.1 de la LIS.
- O bien, entender que a los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable y que no tienen asignado coeficiente de amortización lineal máximo en las tablas del artículo 12.2 de la LIS no se les puede aplicar la aceleración de amortizaciones del artículo 103.1 de la LIS.

No parece que tenga sentido excluir de la aplicación de este incentivo fiscal a los inmovilizados intangibles cuya vida útil pueda estimarse de forma fiable porque no tengan asignado un coeficiente de amortización lineal máximo en la tabla de amortización del artículo 12.1 de la LIS, por lo que entendemos que la opción más correcta es la primera.

#### 4. Amortización del fondo de comercio

El importe de 150.000 euros pagados por el negocio de Gelida, SA se contabiliza como un fondo de comercio (NRV 19.<sup>a</sup> PGC). De acuerdo con lo establecido en el artículo 39.4 del CCom., se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de 10 años; en cambio, el artículo 12.2 de la LIS señala que la amortización fiscal será como máximo una veinteaava parte de su importe. Tratándose de entidades de reducida dimensión, además, la amortización fiscal se incrementa en un 150 % en aplicación de lo dispuesto en el artículo 103.5 de la LIS, tal y como ha señalado la Consulta de la DGT V3057/2019, de 30 de octubre (NFC073865).

Por lo tanto, tendremos:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajustes (+)/ DT(+)
Fondo de comercio	150.000/10 = 15.000	(150.000/20) × 1,5 = 11.250	3.750

## 5. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores

El gasto máximo deducible fiscalmente será:

Pérdida por deterioro de créditos individualizada (art. 13.1 a y b) LIS) (30.000 + 20.000) .....	50.000(*)
Pérdida por deterioro de créditos global (art. 104 LIS) ..... [(600.000 – 50.000) × 1 % – 5.000]	500
<b>Total</b> .....	<b>50.500</b>

(\*) Téngase en cuenta que, con efectos para los periodos impositivos iniciados en los años 2020 y 2021, el artículo 14 del 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, establece que los contribuyentes del IS que cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS para ser considerados entidades de reducida dimensión podrán deducir en dichos periodos las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 13 de la LIS sea de 3 meses.

En este caso, por lo tanto, el saldo de 20.000 euros adeudado por el cliente que venía el 15 de septiembre de 2021 será deducible en aplicación del citado precepto al haber transcurrido 3 meses y medio.

Como la entidad ha registrado un gasto contable de 56.000 euros procede practicar un ajuste extracontable positivo/diferencia temporaria deducible de + 5.500 euros.

Autoliquidación IS 2021 Pymes	Importes
<b>Resultado contable antes de impuestos</b>	<b>500.000</b>
<b>Ajustes (-)/Diferencias temporarias imponibles</b>	
Libertad amortización con creación de empleo instalaciones	-231.000



Autoliquidación IS 2021 Pymes	Importes
▶	
Amortización acelerada de la propiedad industrial	- 14.000
<b>Ajustes (+)/Diferencias temporarias deducibles</b>	
Amortización acelerada fondo de comercio	3.750
Pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias de deudores	5.500
<b>Ajustes (+)/Reversión diferencias temporarias imponibles</b>	
Reversión amortización acelerada grúa	4.400
<b>Base imponible antes de aplicar la reducción por reserva de nivelación</b>	<b>268.650</b>
<b>Reducción por reserva de nivelación de bases imponibles</b> [26.865 € = 10% × 268.650 (art. 105 LIS)]	<b>- 26.865</b>
<b>Base imponible</b>	<b>241.785</b>
<b>Cuota íntegra (tipo de gravamen 25%)</b>	<b>60.446,25</b>
<b>Cuota líquida positiva</b>	<b>60.446,25</b>
<b>Retenciones</b>	<b>- 5.000</b>
<b>Pagos fraccionados</b>	<b>- 25.000</b>
<b>Cuota diferencial a ingresar</b>	<b>30.446,25</b>

## Contabilización del gasto por IS

Contabilización impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	60.446,25	
473	Hacienda Pública por retenciones y pagos a cuenta		30.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por el IS		30.446,25

**Contabilización impuesto diferido:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	67.966,25	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles [(231.000 + 14.000 + 26.865) × 25 %]		67.966,25

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles [(5.500 + 3.750) × 25 %]	2.312,50	
6301	Impuesto diferido		2.312,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (4.400 × 25 %)	1.100	
6301	Impuesto diferido		1.100

**Imputación a resultados del ejercicio:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	125.000	
6300	Impuesto corriente		60.446,25
6301	Impuesto diferido		64.553,75

Por último, cuando la junta general, conforme a lo dispuesto en el artículo 273.1 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2021 –que asciende a 375.000 euros = 500.000 – 125.000– deberá dotarse, de ser posible, la reserva de nivelación de bases imponibles. A este respecto, cabe recordar que el cierre del ejercicio social marca el inicio del cómputo del plazo máximo de 3 meses del que disponen los administradores de la entidad para formular sus cuentas anuales (art. 253.1 TRLSC), así como el inicio del cómputo del plazo máximo de 6 meses para la celebración de la junta general ordinaria que debe «censurar la gestión social, aprobar, en su caso, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado» (art. 164 TRLSC).

Por lo tanto, la dotación a la reserva de nivelación de bases imponibles se realizará en 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	26.865	
116	Reserva de nivelación de bases imponibles		26.865



# La diversidad de género en órganos de control y gestión y el *reporting* del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible

**Emma García-Meca**

*Catedrática de Universidad. Departamento Economía, Contabilidad y Finanzas.  
Universidad Politécnica de Cartagena*

[emma.garcia@upct.es](mailto:emma.garcia@upct.es) | <https://orcid.org/0000-0001-7639-1333>

**Jennifer Martínez-Ferrero**

*Profesora titular de universidad. Instituto Multidisciplinar Empresa (IME).  
Universidad de Salamanca*

[jenny\\_marfe@usal.es](mailto:jenny_marfe@usal.es) | <https://orcid.org/0000-0001-8387-1466>

**Camino Ramon-Llorens**

*Profesora contratada doctora. Departamento Economía, Contabilidad y Finanzas.  
Universidad Politécnica de Cartagena*

[camino.rammon@upct.es](mailto:camino.rammon@upct.es) | <https://orcid.org/0000-0002-2659-8368>

## Extracto

Este estudio tiene por finalidad analizar si el compromiso con la transparencia informativa en materia de objetivos de desarrollo sostenible (ODS) guarda relación con la presencia de mujeres en los órganos de control y de gestión. Dicho objetivo es examinado para una muestra de 145 empresas españolas para el periodo 2015-2019. La evidencia obtenida pone de manifiesto que en la empresa española la diversidad de género en los consejos de administración y equipos directivos ejerce un papel clave en el compromiso con la transparencia de las actuaciones en materia de ODS.

**Palabras clave:** mujeres ejecutivas; diversidad de género; objetivos de desarrollo sostenible; compromiso sostenible.

**Cómo citar:** García-Meca, E., Martínez-Ferrero, J. y Ramon-Llorens, C. (2022). La diversidad de género en órganos de control y gestión y el *reporting* del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 159-178.



# Gender diversity in control and management bodies and the compliance report with the sustainable development goals

Emma García-Meca

Jennifer Martínez-Ferrero

Camino Ramon-Llorens

## Abstract

This study aims to analyze whether the commitment to information transparency in terms of sustainable development goals (SDGs) is related to the presence of women in control and management bodies. Based on a sample of 145 Spanish companies for the period 2015-2019, the evidence shows that gender diversity on the boards and management teams plays a key role in the commitment to transparency in SDG actions in Spanish companies.

**Keywords:** executive females; gender diversity; sustainable development goals (SDG); sustainable commitment.

**Citation:** García-Meca, E., Martínez-Ferrero, J. y Ramon-Llorens, C. (2022). La diversidad de género en órganos de control y gestión y el *reporting* del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 159-178.



## Sumario

1. Introducción
  2. Marco teórico y formulación de hipótesis
    - 2.1. Presencia de mujeres directivas y en posiciones de liderazgo y divulgación de información sobre sostenibilidad
  3. Estudio empírico
    - 3.1. Muestra
    - 3.2. Modelos y variables
  4. Resultados
  5. Conclusiones finales
- 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

Los objetivos de desarrollo sostenible (ODS), aprobados por las Naciones Unidas en septiembre de 2015, identifican a través de 17 objetivos y 169 metas los grandes retos a los que se enfrenta la humanidad en la actualidad y a futuro, retos relacionados con la equidad, sostenibilidad, cambio climático, justicia o paz en el mundo. Estos objetivos representan un equilibrio entre las dimensiones económica, social y ambiental del desarrollo sostenible y brindan una oportunidad para facilitar un cambio sistémico hacia un futuro sostenible.

Desde el punto de vista teórico, la literatura evidencia que el seguimiento de acciones relacionadas con la sostenibilidad o el medioambiente puede ser un medio eficaz para señalar de forma positiva a la empresa y mejorar su imagen, estando a su vez estas acciones sociales de la empresa estrechamente relacionadas con la búsqueda y reforzamiento de su legitimidad (Martínez-Ferrero y García-Meca, 2020). A pesar de las anteriores ventajas corporativas y de la creciente atención social y normativa relativa a los temas medioambientales, sociales y de gobierno corporativo (ESG, por sus siglas en inglés), recientes encuestas y estudios muestran que las empresas no están dando todavía a los ODS la prioridad necesaria para favorecer su cumplimiento en 2030 (PWC, 2020). Aunque estudios recientes han investigado la existencia de diferencias en el *reporting* de ODS en función de características empresariales como el tamaño, sector o situación financiera (García-Meca *et al.*, 2021), lo cierto es que el papel de los consejos de administración y equipos directivos en este *reporting* carece de suficiente evidencia empírica, siendo realmente escaso el conocimiento sobre la influencia de la composición de estos órganos de control y gestión como es en lo relativo a la diversidad de género. En este contexto se hace necesario un estudio acerca de los determinantes organizacionales del

*reporting* sobre ODS y del papel de la diversidad en los consejos y equipos corporativos como medio para lograr un mejor posicionamiento de la empresa en temas de gestión sostenible y cumplimiento de ODS.

La literatura previa basada en las teorías de los roles de género sugiere que las características femeninas asociadas con su benevolencia, universalismo, inclinación a cumplir con reglas y leyes, comportamiento ético o empatía conducen a un liderazgo más social y orientado a los diferentes *stakeholders*, existiendo evidencia previa del papel de la mujer en la promoción de actividades de responsabilidad social corporativa (RSC) y en la adopción de comportamientos más proactivos en actividades medioambientales (Atif *et al.*, 2021). Así, las teorías basadas en roles de género asocian la ética, la preocupación medioambiental y el compromiso social con la presencia de mujeres en la empresa, siendo estas más propensas a incluir en las estrategias de la empresa aspectos relacionados con el medio ambiente, injusticias sociales o derechos humanos (PWC, 2021).

La evidencia empírica previa sobre el papel de la mujer en el impulso de una estrategia sostenible a nivel corporativo es emergente, existiendo numerosos aspectos omitidos por la literatura hasta la fecha. En primer lugar, si bien los consejos de administración son un organismo esencial para la integración de los aspectos social y medioambientalmente responsables en una compañía, esta integración debe extenderse a niveles jerárquicos inferiores y a otros puestos de gestión, aspecto obviado por la literatura reciente. Así pues, más allá de los estudios sobre mujeres consejeras, apenas existe evidencia sobre el papel de la mujer cuando pertenece a puestos directivos (mujer ejecutiva), existiendo un vacío importante en estos aspectos que debe ser examinado teniendo en cuenta las diferencias en el estilo de liderazgo de la mujer, más interactiva y participativa que el hombre. Además, hasta la fecha la literatura previa se ha centrado en examinar la influencia de la diversidad de género –la mayor parte en el consejo de administración– en estrategias de sostenibilidad –por ejemplo, en el rendimiento o divulgación en materia social y medioambiental– pero hasta la fecha es limitada la literatura que vincula esta diversidad en la estrategia de *reporting* del cumplimiento con los ODS.

Dando respuesta a los interrogantes identificados anteriormente, en este estudio se analizará si el papel del liderazgo femenino en consejos de administración y puestos directivos y ejecutivos resulta clave en la transparencia del cumplimiento de los ODS. Las hipótesis de investigación de este estudio serán examinadas en una muestra de 145 empresas españolas para el periodo 2015-2019 mediante el uso de modelos de regresión para datos de panel. La evidencia obtenida de este trabajo pone de manifiesto que en la empresa española la diversidad de género en órganos de control –consejo de administración– y de gestión –equipos directivos– ejerce un papel clave en el compromiso con la transparencia de las actuaciones en materia de ODS. Nuestros resultados contribuyen a aumentar el conocimiento sobre el papel del liderazgo femenino en las estrategias de divulgación sobre la gestión sostenible en la empresa, proporcionando evidencia sobre el papel de la mujer como catalizadora y factor de impulso de la sostenibilidad corporativa.

Este estudio se organiza de la siguiente forma. Tras analizar el marco teórico que sustenta las cuestiones de investigación en la segunda sección, en la tercera se describe la muestra utilizada para el análisis y la medición de las variables. La cuarta sección recoge el comentario y discusión de los principales resultados de la investigación, mientras que la sección quinta sintetiza las conclusiones e implicaciones del trabajo.

## 2. Marco teórico y formulación de hipótesis

El principal objetivo que resume la propuesta de la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible es «hacer del mundo un lugar mejor». A través de 17 objetivos y 169 metas, estos ODS pretenden mejorar la vida de todas las personas y avanzar hacia un desarrollo sostenible que asegure el crecimiento económico, la protección medioambiental y la inclusión social (Horner y Hulme, 2019; Chimhowu *et al.*, 2019).

Estos objetivos son relevantes para inversores, reguladores, clientes, consumidores y empleados (PWC, 2021), los cuales han aumentado su conciencia sobre la importancia de integrar estrategias de sostenibilidad en sus actividades diarias (Muñoz Torres *et al.*, 2018). Por su parte la empresa pasa a integrar las estrategias sostenibles en su función organizativa diaria, asumiendo que, a través de su divulgación, mejora su reputación, identifica nuevas oportunidades y fortalece su relación con los *stakeholders*.

Con base en lo anterior, las empresas tienen que comprometerse con conductas pro-sociales que satisfagan las necesidades de un cada vez mayor colectivo de grupos de interés (Clarkson, 1995), como la divulgación de información relativa a la sostenibilidad. La presentación de este tipo de información es una herramienta de comunicación fundamental para satisfacer las necesidades de información no financiera de las partes interesadas (Phan *et al.*, 2020). Además, a través del cumplimiento y divulgación con los ODS, la empresa puede regular, promover y fomentar su responsabilidad social (Camarán *et al.*, 2019), facilitar la atracción de capitales, el refuerzo de la marca y la fidelización de los clientes, así como mejorar la reputación empresarial (Duarte, 2017; PWC, 2018).

Sin embargo, a pesar de su importancia, las organizaciones tienen mucho trabajo por hacer, pues aún existe una brecha importante entre la concienciación sobre la importancia de los ODS y su implementación y cumplimiento. Así, la encuesta sobre seguimiento de ODS elaborada por PriceWaterhouseCoopers (PWC) en 2019 (1.141 empresas en 131 países) puso de manifiesto que solo el 25 % de las empresas analizadas incluyeron aspectos sobre ODS en referencia a su estrategia de negocio (PWC, 2020) y únicamente un 1 % incluyeron medidas cuantitativas que permitirían un seguimiento en el cumplimiento de objetivos. Por su parte, el informe elaborado por el Observatorio de los ODS (2019) señala que tan solo el 37 % de las empresas de su muestra objeto de estudio mencionan los ODS de manera explícita en sus memorias, siendo la Acción por el clima (ODS 13), Trabajo decente y desarro-

llo económico (ODS 8) e Industria, innovación e infraestructura (ODS 9) los que tienen una mayor presencia en las memorias de RSC de las empresas españolas, quedando el ODS 14 (Vida submarina) y el 2 (Hambre cero) en último lugar. La falta de información sobre la falta de cumplimiento o impactos negativos en materia de ODS es también una crítica en los recientes informes relativos al seguimiento de ODS a nivel internacional (KPMG, 2020).

En este contexto el papel de los consejos de administración y equipos directivos cobra especial importancia, siendo esencial contar con consejeros y directivos que aporten diversidad de conocimientos, experiencias y habilidades para afrontar con éxito el reto del cambio hacia una empresa responsable y comprometida con la sostenibilidad a largo plazo, el retorno hacia los *stakeholders* y el impacto social y medioambiental de sus políticas.

La literatura previa señala diferencias en los estilos de liderazgo de hombres y mujeres que pueden afectar a aspectos relativos a sus estrategias de comunicación y compromiso con una estrategia sostenible. Estos estudios evidencian que los hombres tienden a centrarse más en los aspectos económicos de la empresa (Zelechowski y Bilimoria, 2006), mientras que las mujeres poseen una mayor capacidad para identificar e interpretar las necesidades y emociones de los demás (Harjoto *et al.*, 2015; Byron y Post, 2016), demostrando una mayor inquietud por las actividades relacionadas con la responsabilidad social (Yonghong *et al.*, 2020; Galbreath, 2016). Las mujeres usan un estilo más interactivo y participativo, fomentan la participación y comparten más información que los hombres, lo que afecta a la capacidad de una empresa para ser flexible y abordar la ambigüedad (Bettinelli *et al.*, 2019). Además, las mujeres son más propensas a mostrar aversión al riesgo al tomar decisiones financieras que sus contrapartes masculinas (Croson y Gneezy 2009) y muestran un comportamiento más acorde con los estándares éticos (López-Gonzalez *et al.*, 2019).

Tras lo expuesto anteriormente, cabe esperar que los argumentos anteriores sobre la influencia positiva de la diversidad de género en consejo de administración en el comportamiento y divulgación socialmente responsable sea extensible al *reporting* sobre ODS. Así, planteamos la siguiente hipótesis:

**H1:** *Una mayor presencia de mujeres en el consejo promueve la transparencia informativa de los ODS en las memorias de RSC*

## 2.1. Presencia de mujeres directivas y en posiciones de liderazgo y divulgación de información sobre sostenibilidad

Es un hecho que la composición del equipo de dirección de la empresa es determinante de su éxito (Catalyst, 2004), y aquellos equipos más diversos están más preparados para identificar amenazas y oportunidades, y poseen un mayor abanico de habilidades y capacidades para la toma de decisiones y la resolución de problemas (Dezsö *et al.*, 2012). El género constituye una medida importante de la diversidad en los equipos de alta dirección, y

su presencia aporta numerosos beneficios a la misma (Krishnan y Park, 2005). Por ejemplo, las diferencias de género en los equipos de alta dirección (denominado *top management team* –TMT– en la literatura anglosajona) hacen que la empresa se beneficie de la aversión al riesgo y del comportamiento ético que presentan las mujeres con respecto a sus homólogos masculinos (Eagly *et al.*, 2004; Pratto *et al.*, 1997; Cumming *et al.*, 2015; Singh *et al.*, 2014).

Aunque existen evidencias de que las mujeres tienen una mayor capacidad de respuesta social (Ibrahim y Angelidis, 2011), y que su presencia en los consejos de administración ejerce un efecto positivo sobre la responsabilidad social de las empresas (Ramon-Llorens *et al.*, 2021), existen pocos trabajos que analicen la relación entre la presencia de mujeres directivas y la adopción de iniciativas de sostenibilidad ambiental (Mungai *et al.*, 2020). En este sentido, cabe pensar que, si el TMT influye sobre el desarrollo de los aspectos culturales de la empresa, probablemente este esté influenciado por los estilos de liderazgo. Entre las múltiples teorías que describen los estilos de liderazgo destacamos la desarrollada por Burns (1978), posteriormente adaptada por Bass (1985), para el análisis de los estilos de liderazgo en función del género. Así, se puede distinguir entre liderazgo transaccional y transformacional. Los primeros, los líderes transaccionales, los define como personas que tienen objetivos orientados a las tareas, de modo que el poder del líder resulta necesario para conseguir una finalización exitosa de las tareas por parte de los empleados. Este estilo de liderazgo se identifica con las cualidades aparentemente masculinas, ya que se caracteriza por autoridad jerárquica, competitividad, control y resolución analítica de problemas (Klenke, 1993). Por el contrario, los líderes transformacionales son aquellas personas que colaboran para alcanzar los objetivos establecidos por la compañía (Bass, 1985), identificando el potencial de sus seguidores, atendiendo sus necesidades, escuchando sus preocupaciones y fomentando su motivación, entre otros (Judge y Piccolo, 2004). Se trata de un modelo de liderazgo basado en la cooperación y la colaboración, así como en la intuición, la racionalidad y la creatividad para la resolución de problemas (Klenke, 1993). Además, estos líderes transformacionales se preocupan por cumplir con los objetivos y misiones de la empresa, lo que provoca en sus seguidores una visión más amplia, que miren más allá de sus propios intereses, lo que beneficia al grupo y, por tanto, a toda la organización. Todas estas cualidades mencionadas caracterizan un modelo de liderazgo femenino, modelo demandado en las organizaciones contemporáneas, menos jerárquicas, donde prima el trabajo en equipo y la actitud proactiva en la resolución de problemas (Eagly *et al.*, 2003; Jogulu y Wood, 2006).

Por tanto, mientras el liderazgo masculino enfatiza el poder y la autoridad, el femenino se caracteriza por ser más comprensivo y colaborativo y centrarse en las interacciones humanas y el apoyo social, mostrando un comportamiento más responsable y una actitud más sensible a los temas relacionados con la responsabilidad social y todo lo que ello conlleva (Eagly, 1987; Eagly *et al.*, 2003; Gul *et al.*, 2011; Ben-Amar *et al.*, 2017). En otras palabras y tal y como se mencionaba anteriormente, mientras los hombres tienden hacia el individualismo, las mujeres están más preocupadas por cumplir las expectativas de los *stakeholders* (Matsa y Miller, 2013), por lo que podemos suponer que este liderazgo femenino, centrado

en las partes interesadas, es fundamental para la adopción de prácticas de sostenibilidad, ya que los esfuerzos que la empresa realiza en términos de sostenibilidad tienen como objetivo satisfacer las necesidades de las partes interesadas. Así pues, planteamos la siguiente hipótesis donde se espera que la presencia de mujeres en equipos directivos favorezca una mayor divulgación del cumplimiento en materia de ODS:

**H2:** *La presencia de mujeres directivas y mujeres en posiciones de liderazgo ejecutivo promueve la transparencia informativa de los ODS en las memorias de RSC.*

### 3. Estudio empírico

#### 3.1. Muestra

Este trabajo somete a examen cómo la diversidad de género influye en el compromiso en materia de ODS y su posterior *reporting* en las memorias de RSC, centrando el estudio en el contexto español para el periodo comprendido entre 2015 y 2019.

La composición de la muestra de análisis se obtiene en una serie de pasos descritos a continuación. En primer lugar, basándonos en los Registros Oficiales de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) seleccionamos todas aquellas entidades emisoras de valores, cotizadas en los mercados secundarios oficiales de valores españoles (mercados regulados según la Directiva sobre Mercados de Instrumentos Financieros, conocida por sus siglas en inglés como MiFID) para el periodo 2015-2019. En esta etapa, la muestra la componen 148 empresas de la bolsa española. En una segunda etapa, recopilamos manualmente información sobre los equipos directivos, su composición, características del CEO y del consejo de administración (por ejemplo, número de reuniones, años de experiencia, tamaño del consejo, etc.). En esta etapa, además de la anterior información obtenida de la CNMV, esta se complementa con la obtenida en las propias webs de las empresas, manualmente, en especial en lo relacionado con el compromiso en ODS que reportan en sus memorias de RSC. En una tercera etapa, la información económico-financiera y contable extraída de la base de datos SABI se combina con los datos anteriores. Finalmente, cabe indicar que tras eliminar aquellas empresas de las que no existe información disponible, bien sea en la información económico-financiera, de ODS o de los datos relacionados con consejo de administración y composición del TMT nuestra muestra final está formada por un panel de datos equilibrado con 725 observaciones de 145 empresas para el periodo 2015-2019 operando en 10 sectores de actividad.

La tabla 1 resume la distribución de observaciones por año y por sector industrial, existiendo una homogeneidad en la distribución temporal y destacando a nivel sectorial la representación de las empresas vinculadas con actividades de información y comunicaciones con un 40 % de peso en la muestra y con actividades de la industria manufacturera, con un 16,55 % de peso.

Tabla 1. Composición de la muestra por industria

	Frec.	%
Agricultura, ganadería y pesca	5	0,69
Industrias extractivas	5	0,69
Industria manufacturera	120	16,55
Suministro energía eléctrica	30	4,14
Construcción	75	10,34
Comercio	25	3,45
Transporte	10	1,38
Información y comunicaciones	290	40
Servicios inmobiliarios	40	5,52
Otros	125	17,24
<b>Total</b>	<b>725</b>	<b>100</b>

Muestra: 725 observaciones para el periodo 2015-2019.

### 3.2. Modelos y variables

Este estudio examina cómo la probabilidad de que las empresas divulguen información sobre su compromiso con los ODS en sus memorias de RSC está relacionada con la diversidad de género de sus equipos de gestión.

Nuestros modelos de regresión tienen el objetivo de examinar cómo la divulgación de información sobre el compromiso en ODS en las memorias de RSC viene determinada por la diversidad de género en la empresa española examinando el rol de (a) las mujeres consejeras, (b) las mujeres directivas y (c) las mujeres que ostentan posiciones de liderazgo ejecutivo. Así, tres modelos de regresión para cada uno de los roles analizados son propuestos siguiendo el siguiente modelo básico:

$$\text{Prob(ODS)}_{it} = \beta_1 \text{Mujeres\_Consejeras/Mujeres\_Ejecutivas/Mujeres\_TMT}_{it} + \beta_2 \text{Tamaño}_{it} + \beta_3 \text{Deuda}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{Tamaño\_Consejo}_{it} + \beta_6 \text{Reuniones\_Consejo}_{it} + \beta_7 \text{Edad\_CEO}_{it} + \sum_{t=8}^{12} \beta_t \text{Año}_t + \sum_{k=13}^{22} \beta_k \text{Industria}_i + \eta_i + \mu_{it}$$

Como variable dependiente, el *reporting* sobre el compromiso con los ODS se aproxima a través de una variable dicotómica, **ODS**, que toma el valor 1 siempre que una empresa aborde los ODS en sus memorias de RSC y 0, en caso contrario (Rosati y Faria, 2019a, b; Martínez-Ferrero y García-Meca, 2020).

Como variables explicativas, este estudio se centra en la diversidad de género como promotor o factor clave para incentivar la transparencia informativa de los ODS en las memorias de RSC. Dentro del abanico de posibles medidas de la diversidad de género, en este estudio nos centramos en el efecto de la presencia de mujeres consejeras, mujeres directivas y mujeres en posiciones de liderazgo ejecutivo (TMT). Así, **Mujeres\_Consejeras** representa la ratio de mujeres consejeras entre el total de miembros en el consejo de administración (Martínez-Ferrero *et al.*, 2021); **Mujeres\_Ejecutivas** representa la ratio de mujeres directivas entre el total de miembros que participan en la dirección; y **Mujeres\_TMT** representa la ratio de mujeres con puestos de liderazgo ejecutivo, en los denominados TMT, entre el total de miembros de dichos equipos.

Donde **Tamaño** es el logaritmo del total de activos; **Deuda** es la ratio del total de deuda entre el total de activo; **ROA** es la ratio de resultados antes de intereses e impuestos entre el total de activo; **Tamaño\_Consejo** es el número total de miembros que integran el consejo de administración; **Reuniones\_Consejo** es el número de reuniones del consejo de administración celebradas por año; **Edad\_CEO** es la edad del CEO medida en años;  $\eta$  representa la heterogeneidad inobservable; y  $\mu$ , el término de error. Se incluyen también variables de año e industria para controlar y evitar resultados sesgados.

Los modelos de regresión mencionados anteriormente se examinan para una muestra que constituye un panel de datos equilibrado (145 empresas para los 5 años examinados). Este panel de datos permite analizar un mayor volumen de información al disponer de datos para varias empresas y varios años, además de ofrecer mayor consistencia, variabilidad y poder explicativo en el análisis de regresión. La elección de la técnica de análisis depende de la naturaleza de la variable dependiente. Dado que en los modelos de regresión propuestos la variable dependiente es una variable dicotómica, la técnica de análisis debe ser adecuada para examinar las variables que toman 0 y 1. Así, en este estudio se propone una regresión logit como modelo de probabilidad binaria, ampliamente adoptado en la investigación empresarial (por ejemplo, Rosati y Faria, 2019a).

## 4. Resultados

El presente estudio tiene como eje central de análisis el compromiso con la transparencia de los ODS en la empresa cotizada española. Así, de la muestra de 725 observaciones entre 2015 y 2019, la tabla 2 muestra como tan solo un 38 % aproximadamente de las mismas se asocian con un *reporting* de los ODS en las memorias de RSC, a pesar de ser un

porcentaje en crecimiento en los últimos años, muestra de ello es la variación del 29,66 % al 55,68 % en 2019. De la misma forma, la tabla 2 pone de manifiesto la heterogeneidad en la transparencia de ODS entre empresas en función del sector de actividad, destacando el mayor compromiso de las empresas que operan en sectores de información y comunicaciones y transporte y la menor tendencia a la divulgación de su compromiso en ODS en empresas operando en el sector del suministro de energía eléctrica.

Tabla 2. ODS por industria

Panel A. Año	No ODS		ODS	
	Frec.	%	Frec.	%
2015	122	84,14	23	15,86
2016	102	70,34	43	29,66
2017	85	58,62	60	41,38
2018	76	42,41	69	47,59
2019	64	44,14	81	55,86
Panel B. Industria	Frec.	%	Frec.	%
Agricultura, ganadería y pesca	5	100	–	–
Industrias extractivas	5	100	–	–
Industria manufacturera	91	75,83	1	29
Suministro energía eléctrica	26	86,67	3	13,33
Construcción	56	74,67	19	25,33
Comercio	18	72	7	28
Transporte	1	10	9	90
Información y comunicaciones	144	49,66	146	50,34
Servicios inmobiliarios	32	80	8	20



Panel B. Industria	Frec.	%	Frec.	%
▶				
Otros	71	56,80	54	43,20
<b>Total</b>	<b>449</b>	<b>61,93</b>	<b>276</b>	<b>38,07</b>

Muestra: 725 observaciones para el período 2015-2019.

En relación con las variables analizadas, la tabla 3 muestra los valores medios y las desviaciones típicas de las mismas. Los valores más interesantes y llamativos son los vinculados a la escasa presencia de mujeres en los órganos de gestión y de control de la empresa española. En términos medios, tan solo un 14,6 % de los miembros del consejo de administración son mujeres, mientras, apenas un 5,6 % de los ejecutivos son mujeres. Aun así, tan solo un 21,7 % de los altos ejecutivos son mujeres. Estos valores medios no hacen sino poner de manifiesto la gran brecha de género que existe en la empresa española y la necesidad de emprender políticas y estrategias de género que consigan reforzar un todavía limitado papel de la mujer en la empresa, no solo a nivel de consejos sino también en puestos intermedios de dirección.

En lo que respecta a las variables de control, por ejemplo, indicar que la rentabilidad media sobre los activos de las empresas analizadas es del 7,185 %, el tamaño medio del consejo de administración es de unos 10 miembros y se reúnen casi 11 veces por año.

Tabla 3. Estadísticos descriptivos

	Media	Desv. típica
Mujeres consejeras	0,146	0,151
Mujeres ejecutivas	0,056	0,229
Mujeres TMT	0,217	0,101
Tamaño	13.095	2.210
Deuda	0.091	0.484
ROA	7.185	45.784
Tamaño consejo	10.003	3.455



	Media	Desv. típica
▶		
Reuniones consejo	10.662	4.117
Edad CEO	56.140	8.981
	Frec.	%
ODS	276	38,07

Muestra: 725 observaciones para el periodo 2015-2019.

Por su parte, la tabla 4 ofrece los resultados de los modelos de regresión propuestos para datos de panel donde se analiza la influencia de la diversidad de género en órganos de gestión y de control en la transparencia en materia de ODS. Así, tres modelos son propuestos en función de si la variable dependiente representa la presencia de (a) mujeres consejeras, (b) mujeres ejecutivas o (c) mujeres en TMT.

En un primer modelo, los resultados ponen de manifiesto la influencia positiva y significativa que ejercen las mujeres consejeras, como miembros del consejo de administración, en la transparencia informativa en materia de ODS (coef. 11,729;  $p < 0,01$ ). Esto es, la evidencia empírica obtenida confirma como el compromiso en divulgar las acciones y estrategias llevadas a cabo en materia de ODS se ve claramente influenciado por la presencia de mujeres en los órganos de control.

Pero aún más, los resultados de los siguientes dos modelos también confirman la influencia de la presencia de mujeres en los órganos de gestión. Así, un mayor porcentaje de mujeres en el equipo directivo (coef. 4,328;  $p < 0,10$ ) y más aún, en posiciones de liderazgo –TMT– (coef. 7,285;  $p < 0,05$ ) también impulsan a las empresas a divulgar información sobre su estrategia en materia de ODS.

Tabla 4. El rol de la mujer consejera y ejecutiva en la transparencia informativa de los ODS

	Coef.	Desv. est.	Coef.	Desv. est.	Coef.	Desv. est.
<b>VARIABLES EXPLICATIVAS</b>						
Mujeres consejeras	11.729***	3.334				



	Coef.	Desv. est.	Coef.	Desv. est.	Coef.	Desv. est.
▶						
Mujeres ejecutivas			4.328*	2.569		
Mujeres TMT					7.285**	3.429
<b>Variables de control</b>						
Tamaño	1.267***	0.308	1.931***	0.583	1.890***	0.623
Deuda	4.806*	2.820	4.425	4.573	9.861	6.629
ROA	0.020***	0.008	0.022*	0.012	0.023*	0.013
Tamaño consejo	0.308**	0.137	0.400**	0.200	0.381*	0.220
Reuniones consejo	-0.053	0.066	0.075	0.125	0.026	0.137
Edad CEO	0.091**	0.036	0.063	0.055	0.080	0.059
Wald chi <sup>2</sup>	12.70		17.47		31.85	
Índice de verosimilitud	-76.909		-86.588**		-139.188***	
<b>Controlado por año e industria</b>						
Likelihood-ratio test rho = 0			Prob >= chibar2 = 0.000			
Muestra: 725 observaciones para el periodo 2015-2019.						
*, **, y *** representan la significatividad estadística al 10%, 5% y 1%.						

En global, los resultados de este estudio para una muestra de empresas española hallan que la diversidad de género en órganos de control y de gestión ejerce un papel clave en el compromiso con la transparencia de las actuaciones en materia de ODS, siendo clave que en el futuro se promuevan políticas que garanticen la presencia equilibrada de hombres y mujeres en dichos órganos, cuestión todavía no existente en la actualidad, al menos en la realidad de la empresa española.

La evidencia, por tanto, de este estudio es clara. La diversidad de género dentro del consejo de administración como órgano de control y dentro del equipo directivo, como órgano de gestión, favorece la divulgación del cumplimiento con los ODS en la empresa española. Así, los resultados alcanzados en este estudio, los cuales cubren varios de los vacíos identificados en la literatura actual sobre ODS, soportan parte de la evidencia previa reportada

por Rosati y Faria (2019a) al confirmar que en la empresa española consejos de administración con mayor representación de mujeres contarán con una visión más «prosocial» que garantiza un mayor cumplimiento e integración de los ODS en las memorias de RSC. Así, y en el ámbito del *reporting* sobre ODS, nuestros resultados son coherentes con los hallazgos de la literatura previa que vinculan diversidad de género en consejos de administración con mayor responsabilidad social empresarial (e. g. Bear *et al.*, 2010; Liao *et al.*, 2016; Yonghong *et al.*, 2020) y mejor divulgación en materia de RSE (Cook y Glass, 2018).

De otra parte y ante la ausencia de estudios sobre la representación de mujeres en el TMT y el cumplimiento y divulgación del compromiso con los ODS, los resultados de este estudio son coherentes con las premisas de estudios como Edward Mungai *et al.* (2020) quienes vinculan mujeres directivas con iniciativas en materia de sostenibilidad ambiental. Además, sustentando el enfoque de líderes transformacionales, nuestros resultados confirman que las mujeres, en este caso en equipos directivos, favorecen la toma de decisiones que permitan cumplir con todos y cada uno de los objetivos y misiones de la organización, tal y como Eagly *et al.* (2003) justificaron cuando reportaron la mayor sensibilidad de la mujer hacia estrategias socialmente responsables. Además, y confirmando la evidencia de Matsa y Miller (2013) de que las mujeres están más preocupadas por cumplir las expectativas de los grupos de interés, los resultados de este estudio reportan que esta preocupación hace que muestren un mayor compromiso con la divulgación del cumplimiento de ODS.

## 5. Conclusiones finales

Haciendo uso de una muestra de 145 empresas españolas para el periodo 2015-2019, el presente estudio tiene por finalidad examinar cómo la divulgación de información sobre el compromiso en ODS en las memorias de RSC viene determinada por la diversidad de género en la empresa española examinando el rol de (a) las mujeres consejeras, (b) las mujeres directivas y (c) las mujeres que ostentan posiciones de liderazgo ejecutivo. Esto es, examinar si y cómo el compromiso con la transparencia informativa en materia de ODS guarda relación con la presencia de mujeres en los órganos de control y de gestión.

Al respecto, la evidencia obtenida pone de manifiesto que en la empresa española la diversidad de género en órganos de control y de gestión ejerce un papel relevante en el compromiso con la transparencia de las actuaciones en materia de ODS, siendo clave que en el futuro se promuevan políticas que garanticen la presencia equilibrada de hombres y mujeres en dichos órganos, cuestión todavía no existente en la actualidad, al menos en la realidad de la empresa española.

Como limitación principal del trabajo hemos de señalar que nuestra variable dependiente solo examina si la empresa aborda los ODS (en general), sin considerar qué tipo de estrategia se implementa entre las 17 posibles. Estudios posteriores deberán evaluar si la influencia de

la mujer en órganos de gestión y de control varía en función del tipo de ODS analizado, por ejemplo, en lo relativo a cambio climático, el agua limpia y el saneamiento, o la eliminación de la pobreza, entre otras cuestiones, así como el efecto específico que esto tiene según las características propias de cada sector de actividad. Otra de las limitaciones existentes se vincula con la muestra de análisis, restringida a solo 5 años, desde prácticamente los inicios de las políticas empresariales en esta dirección (periodo 2015-2019). De aquí que sería interesante continuar analizando los objetivos del estudio con un mayor número de años y una vez que la concienciación social sobre los ODS se vea reforzada, tal y como parece que se está produciendo a consecuencia de la pandemia COVID. En relación con la muestra, además, debemos indicar la restricción a empresas cotizadas. Es necesario, por tanto, que futuros estudios validen los resultados aquí obtenidos para empresas no cotizadas, muestra de pymes y sobre todo empresas pequeñas y de nueva creación, en las que la captación de fondos relativos a acciones sostenibles puede ser determinante en su éxito y supervivencia.

## Referencias bibliográficas

- Atif, M., Hossain, M., Alam, M. S. y Goergen, M. (2021). Does board gender diversity affect renewable energy consumption? *Journal of Corporate Finance*, 66, 101665.
- Bass, B. M. (1985). *Leadership and performance beyond expectations*. The Free Press.
- Bear, S., Rahman, N. y Post, C. (2010). The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation. *Journal of business ethics*, 97(2), 207-221. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0505-2>
- Ben-Amar, W., Chang, M. y McIlkenny, P. (2017). Board gender diversity and corporate response to sustainability initiatives: evidence from the carbon disclosure project. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 369-383.
- Bettinelli, C., Del Bosco, B. y Giachino, C. (2019). Women on Boards in Family Firms: What We Know and What We Need to Know. En E. Memili y C. Dibrell (Eds.), *The Palgrave Handbook of Heterogeneity among Family Firms* (pp. 201-228). Springer International Publishing, Cham.
- Burns, J. M. (1978). *Leadership*. Harper y Row.
- Byron, K. y Post, C. (2016). Women on Boards of Directors and Corporate Social Performance: A Meta-Analysis. *Corporate Governance: An International Review*, 24, 428-442. <https://doi.org/10.1111/corg.12165>
- Camarán, M., Barón, L. y Rueda, M. (2019). La responsabilidad social empresarial y los objetivos de desarrollo sostenible. *Teorías, enfoques y aplicaciones en las ciencias sociales (TEACS)*, 24, 41-52.
- Catalyst. (2004). *The Bottom Line: Connecting Corporate Performance and Gender Diversity*. Catalyst. [www.catalystwomen.org](http://www.catalystwomen.org)
- Chimhowu, A. O., Hulme, D. y Munro, L. T. (2019). The «New» national develop-

- ment planning and global development goals: Processes and partnerships. *World Development*, 120, 76-89. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2019.03.013>
- Clarkson, M. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *Academy of Management Review*, 20(1), 92-117.
- Cook, A. y Glass, C. (2018), Women on corporate boards: Do they advance corporate social responsibility? *Human Relations*, 71(7), 897-924. <https://doi.org/10.1177/0018726717729207>
- Cumming, D., Leung, T. y Rui, O. (2015). Gender diversity and securities fraud. *Academy of Management Journal*, 58(5), 1.572-1.593. <https://doi.org/10.5465/amj.2013.0750>
- Dezsö, C. L. y Ross, D. G. (2012). Does Female Representation in Top Management Improve Firm Performance? A Panel Data Investigation. *Strategic Management Journal*, 33, 9.
- Duarte, S. (2017). Los ODS: herramientas de acción empresariales para la paz. Cámara de Comercio de Bogotá. *XVI Cumbre mundial de premios de paz / fundación ideas para la paz*.
- Eagly, A. H. (1987). *Sex differences in social behavior: A social-role interpretation*. Erlbaum
- Eagly, A. H., Diekmann, A. B., Johannesen-Schmidt, M. C. y Koenig, A. M. (2004). Gender gaps in sociopolitical attitudes: A social psychological analysis. *Journal of Personality and Social Psychology*, 87(6), 796-816. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.87.6.796>
- Eagly, A. H., Johannesen-Schmidt, M. C. y van Engen, M. L. (2003). Transformational, transactional, and laissez-faire leadership styles: A meta-analysis comparing women and men. *Psychological Bulletin*, 129(4), 569-591. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.129.4.569>
- Galbreath, J. (2016). Is Board Gender Diversity Linked to Financial Performance? The Mediating Mechanism of CSR. *Business & Society*, 57(5), 863-889. <https://doi.org/10.1177/0007650316647967>
- García-Meca, E., Martínez Ferrero, J. y Sánchez-Ballesta, J. P. (2021). El cumplimiento de los ODS y sus efectos en la rentabilidad económica en la empresa cotizada española. *Revista Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 195-220.
- Crosby, R. y Gneezy, U. (2009). Gender differences in preferences. *Journal of Economic literature*, 47(2), 448-74.
- Gul, F. A., Srinidhi, B. y Ng, A. C. (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 314-338.
- Harjoto, M., Laksmana, I. y Lee, R. (2015). Board Diversity and Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, 132, 641-660. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2343-0>
- Horner, R. y Hulme, D. (2019). Global Development, Converging Divergence and Development Studies: A Rejoinder. *Development and Change*, 50(2), 495-510. <https://doi.org/10.1111/dech.12496>
- Ibrahim, N. A. y Angelidis, J. P. (2011). Effect Of Board Members Gender on Corporate Social Responsiveness Orientation. *Journal of Applied Business Research*, 10, 35-40.
- Jogulu, U. D. y Wood, G. J. (2006). The role of leadership theory in raising the profile of women in management. *Equal Opportunities International*, 25(4), 236-250. <https://doi.org/10.1108/02610150610706230>
- Judge, T. A. y Piccolo, R. F. (2004). Transformational and Transactional Lead-

- ership: A Meta-Analytic Test of Their Relative Validity. *Journal of Applied Psychology*, 89(5), 755-768. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.89.5.755>
- KPMG. (2020). *The time has come. Survey of Sustainability Reporting*. [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ar/pdf/2020/the-time-has-come-KPMG-survey-of-sustainability-reporting\\_2020.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ar/pdf/2020/the-time-has-come-KPMG-survey-of-sustainability-reporting_2020.pdf)
- Klenke, K. (1993). Leadership Education at the Great Divide: Crossing into the Twenty-First Century. *Journal of Leadership Studies*, 1(1), 111-127. <https://doi.org/10.1177/107179199300100110>
- Krishnan, H. A. y Park, D. (2005). A few good women-on top management teams. *Journal of Business Research*, 58(12), 1.712-1.720. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2004.09.003>
- Liao, L., Lin, T. P. y Zhang, Y. (2016). Corporate Board and Corporate Social Responsibility Assurance: Evidence from China. *Journal of business ethics*, 10(7), 1-15. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3176-9>
- López-González, E., Martínez-Ferrero, J. y García-Meca, E. (2019). Corporate social responsibility in family firms: a contingency approach. *Journal of Cleaner Production*, 211, 1.044-1.064.
- Martínez-Ferrero, J. y García-Meca, E. (2020). Internal corporate governance strength as a mechanism for achieving sustainable development goals. *Sustainable Development*, 28(5), 1.189-1.198.
- Martínez-Ferrero, J., Lozano, M. B. y Vivas, M. (2021). The impact of board cultural diversity on a firm's commitment toward the sustainability issues of emerging countries: The mediating effect of a CSR committee. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 675-685.
- Matsa, D. A. y Miller, A. R. (2013). A female style in corporate leadership? Evidence from quotas. *American Economic Journal: Applied Economics*, 5(3), 136-69.
- Mungai, E. M., Ndiritu, S. W. y Rajwani, T. (2020). Do voluntary environmental management systems improve environmental performance? Evidence from waste management by Kenyan firms. *Journal of Cleaner Production*, 265, 121636.
- Muñoz Torres, M. J., Fernández Izquierdo, M. A., Rivera Lirio, J. M., Ferrero Ferrero, I., Escrig Olmedo, E., Gisbert Navarro, J. V. y Chiara Marullo, M. (2018). An Assessment Tool to Integrate Sustainability Principles into the Global Supply Chain. *Sustainability*, 10, 535. <https://doi.org/10.3390/su10020535>
- Observatorio de los ODS. (2019). *La contribución de las empresas españolas a los objetivos de desarrollo sostenible. Segundo informe*. [https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/825331/la\\_contribucion\\_de\\_las\\_empresas\\_espanolas\\_a\\_los\\_ods\\_segundo\\_informe\\_es.pdf](https://fundacionlacaixa.org/documents/10280/825331/la_contribucion_de_las_empresas_espanolas_a_los_ods_segundo_informe_es.pdf)
- Phan, H. T. P., De Luca, F. y Iaia, L. (2020). The «Walk» towards the UN Sustainable Development Goals: ¿Does Mandated «Talk» through Non financial Disclosure Affect Companies' Financial Performance? *Sustainability*, 12, 2324. <https://doi.org/10.3390/su12062324>
- Pratto, F., Stallworth, L. M. y Sidanius, J. (1997). The gender gap: Differences in political attitudes and social dominance orientation. *British Journal of Social Psychology*, 36(1), 49-68. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8309.1997.tb01118.x>
- PWC. (2018). *SDG prioritisation - is business on the right track*. <https://pwc.blogs.com/sustainability/2018/01/sdg-prioritisation-is-business-on-the-right-track.html>
- PWC. (2020). *PwC's 2020 Annual Corporate Directors Survey*. <https://www.pwc.com/us/en/services/governance-insights-center/library/annual-corporate-directors-survey.html>

- PWC. (2021). *Sostenibilidad en los consejos y alta dirección*. Informe PwC España y WAS.
- Ramon-Llorens, M. C., García-Meca, E. y Pucheta-Martínez, M. C. (2021). Female directors on boards. The impact of faultlines on CSR reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(1), 156-183. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2019-0273>
- Rosati, F. y Faria, L. G. D. (2019a). Business contribution to the sustainable development agenda: Organizational factors related to early adoption of SDG reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(3), 588-597. <https://doi.org/10.1002/csr.1705>
- Rosati, F. y Faria, L. G. (2019b). Addressing the SDGs in sustainability reports: The relationship with institutional factors. *Journal of Cleaner Production*, 215, 1.312-1.326.
- Singh, N., Jain, S. y Sharma, P. (2014). Determinants of proactive environmental management practices in Indian firms: An empirical study. *Journal of Cleaner Production*, 66, 469-478. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.11.055>
- Yonghong Liu, L. Lei, E. y H. Buttner. (2020). Establishing the boundary conditions for female board directors' influence on firm performance through CSR. *Journal of Business Research*, 121, 112-120. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.08.026>
- Zelechowski, D. D. y Bilimoria, D. (2006). Characteristics of CEOs and corporate boards with women inside directors. *Corporate Board: role, duties and composition*, 2(2), 14-21. <https://doi.org/10.22495/cbv2i2art2>

# Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 128, de diciembre de 2021

**José Alberto Toribio Temprado**

*Profesor del CEF.-*

## Extracto

- I Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes



## Consulta 3

Se plantean diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de 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 la prestación de servicios (RICAC de ingresos) por una empresa que aplica el PGC de Pymes.

## Respuesta

El consultante hace referencia a lo indicado en el apartado VI de la introducción del Real Decreto 1/2021 de modificación del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre: «La decisión adoptada ha sido no modificar los criterios de [...] reconocimiento de ingresos del PGC de PYMES y mantener así la política de simplificar las obligaciones contables de las empresas de menor tamaño». Así como lo señalado en el apartado III de la Introducción de la RICAC de ingresos: «la presente Resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que apliquen el PGC de PYMES en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera».

Con base en lo anterior, el consultante interpreta que el reconocimiento de ingresos en el PGC de Pymes no se ha alterado por la reforma contable de 2021, y que una empresa que aplique el PGC de Pymes podrá optar, pero no está obligada a aplicar la RICAC de ingresos y plantea en concreto el tratamiento contable de las siguientes operaciones realizadas por una empresa que aplica el PGC de Pymes:

1. Una sociedad limitada que incurre en costes que cumplen los requisitos del artículo 21 de la RICAC de ingresos para su activación como costes de obtención

de contratos. Se plantea si en el ejercicio 2021 puede elegir entre activar o no activar dichos costes, o bien está obligada a activar dichos costes tal como establece dicha RICAC.

2. La sociedad efectúa ventas con derecho a devolución, conforme a lo regulado en el artículo 24 de la RICAC de ingresos. Se plantea si en las cuentas anuales del ejercicio 2021, la sociedad puede elegir entre reconocer o no registrar el pasivo por reembolso estimado, o bien está obligada a aplicar la normativa de dicha RICAC y reconocer en su inventario las existencias que se estiman serán devueltas.
3. La sociedad habitualmente celebra acuerdos de cesión de licencias con terceros, tal como los supuestos previstos en el artículo 29 de la RICAC. Se plantea si puede elegir entre aplicar o no aplicar dicha normativa, o debe contabilizar dichos acuerdos conforme a lo regulado en el citado artículo 29 de la RICAC.

Tal y como señala el consultante, la RICAC de ingresos, en el apartado III de su Introducción establece que esta se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que apliquen el PGC de Pymes, en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

A mayor abundamiento, en el artículo 1, apartado 2, de la RICAC de ingresos se indica lo siguiente:

2. La resolución es obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, a las que resulte aplicable el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera. Las exigencias de información en memoria contenidas en esta resolución lo serán teniendo en cuenta la norma de elaboración de las cuentas anuales correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

Sobre la primera cuestión planteada respecto a los costes en los que incurre una sociedad y que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21 de la RICAC para su activación como costes de obtención de contratos, hay que indicar que el tratamiento establecido por la RICAC de ingresos, en cuanto a que, en principio, tales costes se califican como un gasto periodificable que se imputará en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las características del contrato y la transferencia al cliente de los bienes o servicios, no supone una novedad.

La RICAC de 14 de abril de 2015, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción establece en su norma Séptima que las comisiones de ventas, que

considerando el fondo económico son asimilables a los costes de obtención de contratos, se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

Por lo tanto, en este caso sí existe un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera, de forma que dichos costes se activarán, a menos que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma.

Sobre la segunda cuestión planteada, en el caso de ventas con derecho a devolución, teniendo en cuenta la norma de registro y valoración (NRV) 17.<sup>a</sup>, «Provisiones y contingencias», del PGC de Pymes, y que, en la cuarta y quinta parte del mismo, se contempla la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», en la que se recogerá la provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, puede entenderse que existe un tratamiento expreso para este tipo de operaciones, de forma que la empresa debe reconocer el ingreso de la venta y con base en su experiencia histórica debe dotar la correspondiente provisión.

Respecto a la tercera cuestión planteada, sobre los acuerdos de cesión de licencias con terceros, es decir, los supuestos previstos en el artículo 29 de la RICAC, si la empresa tiene dudas de si el tratamiento contable que venía aplicando en estas operaciones responde a la imagen fiel, al no haber una regulación expresa en el PGC de Pymes ni en su normativa de desarrollo, la empresa podrá aplicar de forma subsidiaria a dichos acuerdos lo regulado en el artículo 29 de la RICAC.

Como puede verse, la consulta se limita a precisar el alcance de los criterios enunciados en la reforma operada por el Real Decreto 1/2021 y la RICAC de 10 de febrero de 2021 en el ámbito de las entidades sujetas al PGC de Pymes. El problema viene dado por la propia redacción de esas normas, que declaran que sus reglas *podrán* aplicarse de forma subsidiaria a ese tipo de entidades. Considerando que «el PGC y sus adaptaciones sectoriales» figuran inmediatamente después del propio PGC de Pymes en la lista de principios de contabilidad generalmente aceptados de este último (Marco Conceptual, apartado 7.<sup>o</sup>), no se ve bien cuál podría ser la alternativa a su aplicación en defecto de norma particular.

En relación con la primera cuestión planteada, el Instituto interpreta que la RICAC de ingresos extiende a todos los costes de obtención de contratos el criterio que la Resolución sobre coste de producción daba para el caso específico de comisiones sobre ventas (RICAC de 14 de abril de 2015, Norma 7.<sup>a</sup> 3), que sí es de aplicación obligatoria a entidades sujetas al PGC de Pymes. Por tanto, concluye que el criterio de la RICAC de ingresos también lo es. En el segundo caso, el ICAC se apoya en la definición de la cuenta 4999 para defender la aplicabilidad al caso del criterio de la RICAC. Posiblemente habría sido más sencillo fundar la respuesta en la definición de pasivo del artículo 36.1 del Código de Comercio, en la que a su vez se apoya el concepto de provisión enunciado en la NRV 17.<sup>a</sup> 1 del PGC de Pymes, pero el resultado es el mismo. En el último caso, en cambio, el Instituto concluye

que no existe norma específica aplicable, y que por tanto las reglas de la RICAC *pueden* aplicarse de forma subsidiaria.

## Caso 1

La entidad es una empresa de construcción sujeta al PGC de Pymes que ha obtenido un contrato para la ejecución de obra. El precio total pactado en contrato es de 1,5 millones de um. Se ha pagado una comisión a un intermediario por valor de 280.000 um. Valorando las unidades de obra ejecutada a los precios establecidos en contrato (art. 11.4 RICAC de 10 de febrero de 2021, NIIF 15.B15), se han reconocido ingresos por contrato por valor de 405.000 um en el ejercicio, de los que se han certificado y cobrado un total de 380.000 um.

## Solución

Los «desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato» se consideran «costes incrementales de la obtención de un contrato» en el artículo 21.1 de la Resolución de 10 de febrero de 2021 (NIIF 15.91). Para obtener una adecuada correlación de ingresos y gastos, estos costes se reconocen como activo siempre que se consideren recuperables, y se llevan a pérdidas y ganancias a medida que se registran los ingresos asociados al cumplimiento de las obligaciones asumidas (art. 21.2 RICAC 10 de febrero de 2021, NIIF 15.99). Como indica la consulta, el mismo principio se encontraba ya en la Norma 7.<sup>a</sup> 3 de la RICAC de 14 de abril de 2015: «las comisiones de ventas se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación».

Los asientos a realizar serían, por el pago de la comisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	280.000	
57	Tesorería		280.000

Por los servicios facturados y cobrados en el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	380.000	
705	Prestaciones de servicios		380.000



En la fecha de cierre, por el ajuste por periodificación del ingreso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4309	Cientes, facturas pendientes de formalizar	25.000	
705	Prestaciones de servicios (405.000 – 380.000)		25.000

Y por el correspondiente a la comisión inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	204.400	
623	Servicios de profesionales independientes {280.000 × [1 – (405.000/1.500.000)]}		204.400

## Caso 2

La entidad es una distribuidora minorista sujeta al PGC de Pymes; sus políticas comerciales otorgan a sus clientes un derecho de devolución de la mercancía comprada durante los 30 días siguientes a la operación, con reintegro total del precio. Al terminar el mes anterior existían ventas con riesgo de devolución (cuyo derecho de devolución no había expirado aún) por valor de 2 millones de um, con un margen sobre ventas del 30 % (que se supone aplicado con regularidad por la entidad). Al cierre del mes actual, las ventas sujetas a dicho riesgo ascienden a 2,5 millones, sobre un total vendido de 2,7 millones. Conforme a la experiencia histórica de la entidad, las devoluciones alcanzan el 3 % del total vendido (sin desviaciones significativas entre las diferentes categorías de productos). Las devoluciones del mes han sido de 70.000 um.

Se pide:

Anotaciones contables a realizar en el mes corriente.

## Solución

El desenlace de las operaciones con derecho de devolución es incierto, y su contabilización debe reflejar dicha incertidumbre. Este es el principio que inspira las reglas de NIF 15.55 y B20-B27 y del artículo 24 de la RICAC de 10 de febrero de 2021, que tienen por objetivo describir el efecto económico esperado de estas transacciones. En síntesis, las reglas son las siguientes:

1. Solo se reconocen ingresos por la contraprestación que la entidad espera recibir por el cumplimiento de sus obligaciones contractuales (el derecho de devolución implica que existe una contraprestación contractual variable).
2. Se reconoce bajo la forma de provisión el pasivo representativo de la obligación de devolver parte del precio recibido (la parte en que el precio facturado excede del ingreso contable determinado en el paso anterior). Es decir, la contrapartida de la provisión no es un gasto, sino una minoración del ingreso por ventas.
3. Se reconoce dentro del epígrafe de existencias el derecho a recuperar los productos vendidos a los clientes que hagan efectivo el derecho de devolución, ajustando el consumo de mercaderías.

En este caso concreto, las anotaciones contables serían las siguientes.

Durante el mes, por las ventas y devoluciones facturadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57/430	Tesorería/Clientes	2.700.000	
700	Ventas de mercaderías		2.700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	70.000	
57/430	Tesorería/Clientes		70.000

Al cierre del mes, por la eliminación de la provisión de apertura y la constitución de la que proceda dotar al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700/708	Ventas de mercaderías/Devoluciones de ventas y operaciones similares	75.000	
499	Provisión para otras operaciones comerciales (2.500.000 × 3%)		75.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
499	Provisión para otras operaciones comerciales (2.000.000 × 3%)	60.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
700/708	Ventas de mercaderías/Devoluciones de ventas y operaciones similares		60.000

Por la baja del derecho de recuperación contabilizado al comienzo del mes y la contabilización del generado en el mes en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300x	Derecho de recuperación de mercaderías vendidas	52.500	
610	Variación de existencias de mercaderías $[75.000 \times (1 - 30\%)]$		52.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías $[60.000 \times (1 - 30\%)]$	42.000	
300x	Derecho de recuperación de mercaderías vendidas		42.000

### Caso 3

La entidad es una empresa dedicada al desarrollo de aplicaciones informáticas sujeta al PGC de Pymes. Ha vendido una licencia de uso de una aplicación que debe ser adaptada a medida para interactuar con otros programas informáticos instalados. Este servicio puede ser prestado por otros proveedores. La entidad se compromete además a suministrar actualizaciones y soporte técnico durante 3 años; no obstante, la aplicación puede seguir estando operativa sin estos últimos elementos. El precio total pactado es de 81.000 um que se reciben una vez realizados los trabajos de adaptación a medida de la aplicación. Se cuenta con la siguiente estimación de precio de venta aislado para cada una de las prestaciones contractuales mencionadas:

• Licencia de uso .....	60.000 um
• Instalación .....	15.000 um
• Actualizaciones .....	10.000 um
• Soporte técnico .....	5.000 um

La entrega de la licencia se produce el 1 de septiembre, y los trabajos de adaptación a medida concluyen el 31 de diciembre, fecha en la que se percibe el precio fijado en el contrato.

## Solución

Como puede verse, la consulta no indica propiamente qué criterio puede aplicarse a una operación como la descrita. El análisis siguiente refleja cuál sería la contabilización de la transacción bajo las reglas de la RICAC de 10 de febrero de 2021. Conforme su artículo 29 (NIIF 15.B52-B63B), las entidades que ceden licencias de uso de su propiedad intelectual deben:

1. Analizar si la cesión de la licencia constituye un compromiso de entrega de bienes o servicios distintos conforme a lo establecido en los artículos 6 y 7 de la RICAC (NIIF 15.22-30).
2. Si se concluye que no lo es, la cesión de la licencia se trata como parte de una obligación más amplia de suministro de otros bienes y servicios, y se aplican las reglas generales del artículo 8 (NIIF 15.31-38) para determinar si se reconoce a lo largo de un intervalo o en un punto del tiempo dado.
3. Si constituye una obligación separada de entrega de bienes y servicios, se analiza si se proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad:
  - a) Según evoluciona durante la vida de la licencia, o bien
  - b) en el estado en que se encuentra en la fecha de cesión.

En el primer caso (p. ej., franquicias), el ingreso se reconoce a lo largo de la vida del contrato; en el segundo se registra en el momento en que se otorga la licencia (art. 29.5, NIIF 15.B56).

La licencia se entrega antes que otros elementos y permanece operativa, aunque no existan actualizaciones o soporte técnico, así que el cliente puede obtener beneficios económicos de ella por separado. La instalación puede ser realizada por otros proveedores, así que también cumple dicho criterio. El cliente obtiene beneficios del soporte técnico y actualizaciones conjuntamente con la licencia, que se suministra previamente dentro del propio contrato. Esos cuatro elementos cumplen la condición a) señalada en el artículo 7.1 de la RICAC y en la NIIF 15.27. Sin embargo, el servicio de instalación conlleva una modificación sustancial (véanse: art. 7.3 RICAC, NIIF 15.29(b) de otro elemento suministrado al amparo del contrato (la licencia); por tanto, la licencia y la instalación se consideran una sola obligación contractual (no se cumple la condición b) del art. 7.1 RICAC y NIIF 15.27). Esta obligación se considera cumplida a lo largo de un intervalo temporal porque el cumplimiento de las obligaciones asumidas por el proveedor crea o mejora un activo propiedad del cliente que queda bajo control del mismo en todo momento (art. 9.1 b) RICAC, NIIF 15.35(b). Considerando las reglas de reparto de los artículos 16 y 17 de la RICAC y de la NIIF 15.73-86,

se imputarán  $81.000 \times \frac{60.000 + 15.000}{90.000} = 67.500$  um que se reconocerán como ingreso



a lo largo del intervalo 1 de marzo a 30 de junio. El exceso de la contraprestación recibida sobre ese importe (compensación por actualizaciones y soporte técnico) se contabiliza como un pasivo por contrato y se reconoce como ingreso durante la vida residual de la operación. Considerando todo ello, la anotación contable-resumen a efectuar en el ejercicio sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	81.000	
705	Prestaciones de servicios		67.500
181	Anticipos a largo plazo por ventas y prestaciones de servicios		6.750
438/485	Anticipos de clientes/Ingresos anticipados		6.750

# Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

**Ana Luna García González**

*Interventora y auditora del Estado*

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 27 de diciembre de 2019 [BOE de 8 de enero de 2020]).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Conversión de obligaciones en acciones.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Bonificaciones en un contrato de arrendamiento.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Hechos posteriores al cierre.
- Caso 4. Contabilidad financiera y de sociedades.** Adquisición en condiciones ventajosas.

# Caso práctico núm. 1

## Contabilidad financiera y de sociedades

---

La sociedad anónima cotizada Atalante emitió, a principios de 20X1, un empréstito de 2.000.000 de obligaciones de 1 um nominal cada una, con un cupón anual del 4 %, cuando la tasa marginal de los préstamos a la empresa era del 6 % anual. Los gastos de emisión fueron un 3,5 % del principal emitido.

Según el folleto de emisión, la amortización se realiza al final del cuarto año (31 de diciembre de 20X4), y cada obligacionista puede optar por el reembolso del principal en efectivo o recibiendo acciones. En este último caso, las acciones de 5 um de nominal se emitirán al 80 % de su cotización bursátil media del último mes, y se canjearán por obligaciones cuyo valor nominal cubra ese importe, para lo cual se ha acordado la renuncia del derecho de suscripción preferente de los accionistas al hacer la ampliación de capital. Con estas condiciones tan ventajosas, la conversión es prácticamente segura.

Trabajo para realizar (se pueden ignorar las consecuencias fiscales):

- 1.1.** Determinar la tasa de interés efectivo de la operación, para el prestatario (basta con una aproximación razonable, si no se puede hacer exacto) y construir la tabla de amortización del empréstito.
- 1.2.** Asiento que refleje la emisión de los títulos y el pago de los costes de transacción que corresponden a este instrumento compuesto.
- 1.3.** Asientos que se tienen que realizar, en el 4.º año, para reflejar el devengo de intereses y la conversión de todos los títulos vivos en ese momento en capital, determinando previamente el número de acciones a emitir para convertir todas las obligaciones, sabiendo que la cotización media del último mes fue de 10 um.

## Solución

### Apartado 1.1

El supuesto trata de la emisión de obligaciones convertibles con relación de canje no fija, que se regula contablemente en el capítulo VIII de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 2019: obligaciones y otros instrumentos financieros (arts. 41 a 44).

Análisis de los datos del enunciado:

- Obligaciones convertibles con relación de canje no fija.
- Se considerarán instrumentos financieros compuestos como indica el enunciado.
- Emisión de 2.000.000 de obligaciones  $\times$  1 nominal = 2.000.000 um.
- Cupón 4 % anual.
- Tipo de interés de mercado para los préstamos de la empresa: 6 %.
- Gastos de la operación:  $3,5 \% \times 2.000.000 = 70.000$  um.
- Amortización al final del 4.º año, pudiendo optar el inversor por el reembolso del principal en efectivo o recibiendo acciones (de 5 de nominal emitidas al 80 % de su cotización).

Determinación de los flujos de efectivo:

- $a_1 = a_2 = a_3 = 0,04 \times 2.000.000 = 80.000$  um.
- $a_4 = 2.080.000$  um.

Valoración inicial del instrumento financiero compuesto:

- El componente de pasivo se valorará teniendo en cuenta el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de patrimonio.
- El componente de patrimonio se obtendrá por diferencias.
- Los gastos de la operación se repartirán de manera proporcional entre los dos componentes.
- La separación de ambos componentes efectuada en el momento inicial no se revisará a lo largo de la vida de la operación.

Determinación del componente de pasivo:

- Tipo de interés de mercado para los préstamos de la empresa: 6 %.
- $80.000 \times a_{4;6\%} + 2.000.000 \times (1,06)^{-4} = 1.861.395,78$  um.

Determinación del componente de patrimonio neto:

- $2.000.000 - 1.861.395,77 = 138.604,22$  um.

Distribución de los gastos entre componentes:

- Gastos totales = 70.000 um.
- Componente de pasivo =  $70.000 \times (1.861.395,78/2.000.000) = 65.148,85$  um.
- Componente de patrimonio neto =  $70.000 - 65.148,85 = 4.851,15$  um.

En conclusión:

- Componente de pasivo =  $1.861.395,78 - 65.148,85 = 1.796.246,93$  um.
- Componente de patrimonio neto =  $138.604,22 - 4.851,15 = 133.753,07$  um.

Valoración posterior:

- El componente de pasivo se contabilizará a coste amortizado, teniendo que calcular el tipo de interés efectivo (TIE) del componente de pasivo.
- El componente de patrimonio no será objeto de una nueva valoración.

Determinación del TIE del componente de pasivo:

- $1.796.246,93 = 80.000 \times a_{4;TIE} + 2.000.000 \times (1 + TIE)^{-4}$ .
- TIE = 7,0082415 %.

Cuadro de coste amortizado:

Año	Interés (TIE = 7,0082415%)	Pago	Amortización	Coste amortizado
1-1-20X1	-	-	-	1.796.246,93



Año	Interés (TIE = 7,0082415 %)	Pago	Amortización	Coste amortizado
▶				
31-12-20X1	125.885,32	80.000	45.885,32	1.842.132,25
31-12-20X2	129.101,08	80.000	49.101,08	1.891.233,33
31-12-20X3	132.542,20	80.000	52.542,20	1.943.775,53
31-12-20X4	136.224,48	80.000	56.224,48	2.000.000
		2.000.000	(2.000.000)	0

## Apartado 1.2

1 de enero de 20X1. Por la emisión de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.000.000 – 70.000)	1.930.000	
178	Obligaciones y bonos convertibles		1.796.246,93
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		133.753,07

## Apartado 1.3

31 de diciembre de 20X4

Por el devengo de los intereses y pago del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	136.224,48	
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		56.224,48
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

Por la recogida de títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	2.000.000	
509	Valores negociables amortizados		2.000.000

Emisión de acciones:

- Relación de conversión:  
Nominal obligación = acciones de 5 de nominal  $\times$  80 % cotización ( $80 \% \times 10 = 8$  euros/acción).
- Obligaciones que optan por el canje: 2.000.000 de obligaciones  $\times$  1 nominal = 2.000.000 um.
- Número de acciones a emitir: 2.000.000 obligaciones  $\times$  1 = X acciones  $\times$  8.  
X acciones =  $2.000.000/8 = 250.000$  acciones a emitir.
- Valor nominal de las acciones:  $250.000 \times 5 \times 100 \% = 1.250.000$  um.

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas ( $250.000 \times 8$ )	2.000.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		2.000.000

Por la suscripción de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados ( $2.000.000 \times 1$ )	2.000.000	
190	Acciones emitidas		2.000.000

Por la inscripción en el registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	2.000.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
100	Capital social (250.000 × 5)		1.250.000
110	Prima de emisión (250.000 × 3)		750.000

Por la reclasificación del componente de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	133.753,07	
110	Prima de emisión		133.753,07

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

---

A comienzos del mes de enero de 2020, la sociedad anónima Hipómenes procedió a arrendar una máquina, que necesitaba para aumentar su producción, por un periodo de 3 años, comprometiéndose a realizar pagos semestrales por importe de 60.000 um a principios de enero y de julio de cada año, habiendo realizado el primero en el momento de firmar el contrato.

La operación fue calificada como de arrendamiento operativo, puesto que la vida útil de la máquina superaba ampliamente ese periodo y, por otra parte, la política de la sociedad es la de renovar periódicamente el parque de maquinaria, a través de nuevos arrendamientos, por lo que no se incluyó opción de compra en el contrato.

Tras la declaración del estado de alarma sanitaria, provocado por la COVID-19, que no ha supuesto una rebaja sustancial de la actividad de la empresa al haberla calificado el gobierno como actividad esencial, el arrendador ha ofrecido a todos sus clientes la posibilidad de reestructurar los pagos de los alquileres, difiriéndolos en el tiempo.

Hipómenes ha conseguido que los pagos de 2020 sean por la mitad de lo pactado, de manera que la cuota satisfecha en enero ya cubre el alquiler de todo el año, mientras que las cuotas de alquiler de 2021 serán por los importes del contrato original (60.000 um al semestre) y las de 2022 serán por 90.000 um al semestre.

Analizando la situación, el Departamento de Contabilidad ha considerado que el acuerdo supone tanto un menor coste como una fuente de financiación para la empresa, que puede aplazar el pago de los alquileres de este año, de manera que originen salidas de efectivo en 2022. La tasa marginal de interés de los préstamos recibidos por esta sociedad es del 6 % anual.

Trabajo para realizar (se pueden ignorar las consecuencias fiscales y las reclasificaciones entre el largo y el corto plazo):

- 2.1.** Si la utilización de la máquina va a ser la misma en los tres ejercicios, determinar el coste que corresponde a cada uno de los 6 semestres por el alquiler, con las nuevas condiciones.
- 2.2.** Asiento que correspondería realizar a 31 de diciembre de 2020 para regularizar el gasto por arrendamientos, cuya única partida está constituida en ese momento por la primera cuota satisfecha, con el fin de recoger el coste del arrendamiento del segundo semestre y el efecto financiero que supone el acuerdo de aplazamiento en el pago.
- 2.3.** Asientos que correspondería realizar, para reflejar todas las operaciones relativas al arrendamiento y al aplazamiento, en el año 2021 (por semestres).
- 2.4.** Asientos que correspondería realizar, para reflejar todas las operaciones relativas al arrendamiento y al aplazamiento, en el año 2022 (por semestres).

## Solución

El tema planteado en el enunciado se regula por el ICAC en la consulta 1 del BOICAC 125, de marzo de 2021 (NFC078879), sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria de la COVID-19.

La cuestión planteada por el consultante versa sobre la correcta calificación de las rebajas negociadas con los arrendatarios por causa de los cierres impuestos por la legislación o por el efecto de la reducción abrupta de la actividad.

En concreto, se pregunta si tales descuentos deben calificarse a efectos contables como un incentivo al arrendamiento, circunstancia que llevaría a diferir la rebaja en el periodo remanente del contrato, o si por el contrario deben considerarse rentas contingentes negativas e imputarse, íntegramente, a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se devengue la correspondiente mensualidad.

La citada consulta determina que en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción en el pago y el cobro en el arrendatario y arrendador, respectivamente, es claro que deberá tratarse como una renta contingente.

En ausencia de tal previsión, el ICAC opina que, en el contexto excepcional producido por la COVID-19, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por considerar que el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes.

En nuestro caso, establece el enunciado:

*Tras la declaración del estado de alarma sanitaria, provocado por la COVID-19, que no ha supuesto una rebaja sustancial de la actividad de la empresa al haberla calificado el gobierno como actividad esencial, el arrendador ha ofrecido a todos sus clientes la posibilidad de reestructurar los pagos de los alquileres, difiriéndolos en el tiempo.*

[...]

Analizando la situación, el Departamento de Contabilidad ha considerado que el acuerdo supone tanto un menor coste como una fuente de financiación para la empresa, que puede aplazar el pago de los alquileres de este año, de manera que originen salidas de efectivo en 2022. La tasa marginal de interés de los préstamos recibidos por esta sociedad es del 6 % anual.

Por ello, el tratamiento contable adecuado de este supuesto sería el de un incentivo al arrendamiento, debiendo diferir la rebaja en el periodo remanente del contrato.

## Apartado 2.1

En primer lugar, vamos a calcular el coste total del contrato a 1 de enero de 2020, teniendo en cuenta las nuevas condiciones:

$$\text{Interés anual} = 6\%$$

$$\text{Interés semestral} = 1,06^{6/12} - 1 = 2,95630141\%$$

$$C_0 = 60.000 + 60.000 \times (1,0295630141)^{-2} + 60.000 \times (1,0295630141)^{-3} + 90.000 \times (1,0295630141)^{-4} + 90.000 \times (1,0295630141)^{-5} = 329.481,58 \text{ um}$$

El enunciado indica que la utilización de la máquina va a ser constante durante los 3 años, por lo que el gasto por arrendamiento deberá ser lineal a lo largo de los 6 semestres:

- Coste total del contrato (a valores de 1 de enero de 2020): 329.481,58 um.
- Gasto por arrendamiento a devengar cada semestre:  $329.481,58 = A \times \ddot{a}_{6; 2,95630141\%}$   
Donde  $A = 58.989,51$  um.

## Apartado 2.2

La sociedad ha contabilizado en el ejercicio 2020:

1 de enero de 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Con base en las nuevas condiciones, y teniendo en cuenta el devengo constante del gasto por arrendamiento, debería haber hecho:

1 de enero de 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
480	Gastos anticipados	1.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

1 de julio de 2020

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados (1.010,49 x 2,95630141 %)	29,87	
762	Ingresos de créditos		29,87

Por el devengo del gasto por arrendamiento del segundo semestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
480	Gastos anticipados (1.010,49 + 29,87)		1.040,36
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		57.949,15

31 de diciembre de 2020. Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (57.949,15 × 2,95630141 %)	1.713,15	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		1.713,15

De esta forma a 31 de diciembre de 2020, habrá que realizar las siguientes modificaciones:

Cuenta contable	Contabilizado por la entidad	Importe según las nuevas condiciones	Ajuste a practicar
572, «Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros»	60.000	60.000	0
621, «Arrendamientos y cánones»	60.000	117.979,02 (58.989,51 × 2)	+57.979,02
762, «Ingresos de créditos»	0	29,87	+29,87
662, «Intereses de deudas»	0	1.713,15	+1.713,15
4109, «Acreedores, facturas pendientes de recibir»	0	59.662,30 (57.949,15 + 1.713,15)	+59.662,30

Por tanto, el asiento que correspondería realizar a 31 de diciembre de 2020 para regularizar el gasto por arrendamiento, con el fin de recoger el coste del arrendamiento del segundo semestre y el efecto financiero que supone el acuerdo de aplazamiento en el pago, es el siguiente:

31 de diciembre de 2020

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	57.979,02	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
662	Intereses de deudas	1.713,15	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		59.662,30
762	Ingresos de créditos		29,87

## Apartado 2.3

1 de enero de 2021. Por el devengo del gasto por arrendamiento del primer semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	59.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	1.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Saldo de la cuenta (4109) = 58.651,81 euros

1 de julio de 2021

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (58.651,81 × 2,95630141 %)	1.733,92	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		1.733,92

Por el devengo del gasto por arrendamiento del segundo semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	1.010,49	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Saldo de la cuenta (4109) = 59.375,23 euros

31 de diciembre de 2021

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (59.375,23 × 2,95630141 %)	1.755,31	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		1.755,31

Saldo de la cuenta (4109) = 61.130,54 euros

## Apartado 2.4

1 de enero de 2022. Por el devengo del gasto por arrendamiento del primer semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	31.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

Saldo de la cuenta (4109) = 30.120,05 euros

1 de julio de 2022

Por el devengo de los intereses relativos al anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (30.120,05 × 2,95630141 %)	890,44	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir		890,44

Por el devengo del gasto por arrendamiento del segundo semestre y el pago al arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	58.989,51	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir	31.010,49	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

Saldo de la cuenta (4109) = 0 euros

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

Cibeles, SA es una sociedad anónima que está preparando la formulación de sus cuentas anuales, unas semanas después de que, a principios de marzo de 2020, se haya declarado la alerta sanitaria por la COVID-19. El controlador interno de la compañía ha detectado tres casos de transacciones y otras circunstancias que podrían afectar a las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre del año anterior, incluidas las notas, y ha enviado un memorando interno describiéndolas y proponiendo su tratamiento como hechos Tipo I (que suponen ajustes en las cuentas anuales principales) y Tipo II (que exigen información en la memoria, pero no ajustes).

A continuación, se describen los hechos posteriores al cierre:

- A) Un cliente que debía 50.000 um, y que no estaba clasificado como dudoso ni había deterioro alguno sobre su saldo a la fecha de cierre, anunció el 1 de febrero que solicitaba concurso de acreedores. Los informes solicitados a un experto, a raíz de la declaración, estiman que no se recuperará más que un 10 % del importe a cobrar. Este cliente representaba el 6 % de las ventas de Cibeles.
- B) El día 20 de enero se recibió, de un proveedor, la notificación de descuentos por valor de 36.000 um, que correspondían por partes iguales a los ejercicios 2018 y 2019. Aunque los descuentos, por volumen de compra, estaban contemplados en el contrato, la sociedad nunca los había contabilizado por discrepancias con la contraparte, que ha tardado en reconocer y hacer efectivo este derecho. Al co-

municar el importe, la cantidad fue deducida del saldo acreedor que en ese momento tenía la sociedad con el proveedor, y abonado como menor valor de los aprovisionamientos del ejercicio 2020.

- C) La empresa, después de un periodo importante de alerta sanitaria, ha visto muy mermada su capacidad de venta y, aunque no ha parado la producción, ha reducido los costes de personal al mínimo y ha solicitado un ERTE, se ha planteado su situación como empresa en funcionamiento a lo largo de todo el ejercicio 2020. En la fecha de formulación de las cuentas anuales, en mayo de 2020, ha constatado la existencia de incertidumbres importantes que hacen dudar de que pueda seguir funcionando normalmente. Existe una posibilidad relevante de que deba acogerse a los beneficios de la ley concursal, y negociar un convenio especial de pagos, por la imposibilidad de satisfacer los vencimientos de los préstamos y de los saldos de proveedores, si no se recupera la demanda antes de que termine el otoño.

Trabajo para realizar en cada uno de los casos (considerando en su caso las eventuales consecuencias fiscales). Tome el papel del controlador interno y escriba el breve memorando sobre cada una de estas operaciones, para:

- 3.1. Deducir y justificar, para cada uno de los tres hechos descritos, el tratamiento que se le debe dar (en su caso) en las cuentas anuales del ejercicio 20X0, explicando de forma escueta la razón.
- 3.2. Según los casos, redactar el asiento contable para recoger el ajuste o la nota de la memoria, o ambos, para dejar constancia en las cuentas anuales de la circunstancia. En caso de duda sobre la relevancia del hecho, se tomará como criterio de importancia relativa (materialidad) la cifra de 50.000 um.

## Solución

Análisis de la normativa de aplicación al supuesto

La norma de registro y valoración (NRV) 23.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), «Hechos posteriores al cierre del ejercicio», distingue:

- Tipo I: los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales.

Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

- Tipo II: los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo no supondrán un ajuste en las cuentas anuales.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

- En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Por su parte la consulta 3 del BOICAC 121 (NFC075213), «Sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio por las consecuencias derivadas del estado de alarma para la gestión del COVID-19 y la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento. NRV 23.<sup>a</sup>», determina:

En los casos descritos en la citada consulta, tal como indica el ICAC, estaríamos según la NRV 23.<sup>a</sup> ante un hecho posterior de tipo II, que en principio no implicaría la necesidad de ajustar las cuentas anuales, sin perjuicio de que tal situación de crisis deba recogerse en la memoria en el apartado de «Hechos posteriores». No obstante, el análisis de las implicaciones que estas circunstancias tienen en la sociedad es una cuestión que corresponde valorar a los administradores de la sociedad y en su caso a sus auditores.

Respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el ICAC se refiere al último párrafo de la NRV 23.<sup>a</sup> del PGC. El cese en la actividad hay que entenderlo como un **cese definitivo y no como una interrupción temporal de la actividad**. De esta manera, salvo que los administradores de la sociedad tengan la intención de liquidar la sociedad o los efectos del deterioro en la situación financiera de la entidad no permitan otra alternativa más realista que liquidar la empresa, no procedería determinar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento para la formulación de las cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019.

El supuesto solicita para cada uno de los casos, considerando en su caso las eventuales consecuencias fiscales, tomar el papel del controlador interno y escribir un breve memorando sobre cada una de estas operaciones, para:

- 3.1. Deducir y justificar, para cada uno de los tres hechos descritos, el tratamiento que se le debe dar (en su caso) en las cuentas anuales del ejercicio 20X0, explicando de forma escueta la razón.

- 3.2.** Según los casos, redactar el asiento contable para recoger el ajuste o la nota de la memoria, o ambos, para dejar constancia en las cuentas anuales de la circunstancia. En caso de duda sobre la relevancia del hecho, se tomará como criterio de importancia relativa (materialidad) la cifra de 50.000 um.

### Apartado A).3.1

En este caso, estaríamos según la NRV 23.<sup>a</sup> del PGC ante un hecho posterior de tipo II, previsto en el segundo párrafo de la norma, que no implicaría la necesidad de ajustar las cuentas anuales, sin perjuicio de que tal situación deba recogerse en la memoria en el apartado de «Hechos posteriores».

Según determina la citada norma, se informará del hecho posterior en la memoria, siempre que los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

El enunciado nos facilita como cifra de materialidad 50.000 um.

La incidencia que tendría este hecho no supera la citada cifra, por lo que tampoco procedería informar de ella en la memoria.

### Apartado A).3.2

Como hemos expresado en el apartado 3.1 este hecho no supone la realización de asiento contable alguno ni la realización de nota en la memoria.

### Apartado B).3.1

En este caso, estaríamos según la NRV 23.<sup>a</sup> del PGC ante un hecho posterior de tipo I, previsto en el primer párrafo de la norma.

Se trata de eventos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían en la fecha de cierre de las cuentas (indica el enunciado que los descuentos estaban contemplados en el contrato original, pero que no se habían contabilizado por discrepancias con el vendedor).

Este hecho posterior supone diferencias con las estimaciones inherentes al proceso de formulación de las cuentas anuales originalmente realizadas, por lo que deberían implicar una modificación de las mismas.

Estos hechos motivarán un ajuste en las cuentas anuales en función de su naturaleza, así como información en la memoria o ambas cosas.

De este modo, procedería realizar un ajuste en las cuentas anuales del ejercicio 2019.

En cuanto a proporcionar información en la memoria sobre este hecho, la nota 22 de las normas de elaboración de la memoria determina que se deben incluir en la misma aquellos hechos posteriores que desvelen circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y no hayan supuesto, con base en su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, pero la información contenida en la memoria haya de ser modificada según dicho hecho posterior, por tanto, y dado su importe, no informaremos de ello en la memoria.

### Apartado B).3.2

Al conocer el hecho en enero de 2020, la empresa ha realizado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	36.000	
602	Compra de otros aprovisionamientos		36.000

El ajuste a realizar en las cuentas anuales de 2019 consistirá en disminuir el saldo de los proveedores al cierre de 2019, imputando el descuento de 2019 al resultado del ejercicio de ese año y el descuento relativo al 2018 a una cuenta de reservas voluntarias.

También será necesario anular la anotación realizada en enero de 2020.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	36.000	
129	Resultado del ejercicio 2019		18.000
113	Reservas voluntarias		18.000

Teniendo en cuenta el efecto fiscal, como indica el enunciado, al disminuir el gasto por la adquisición de aprovisionamientos, debe aumentar el gasto por impuesto.

Teniendo en cuenta un tipo de gravamen del 25 %, el asiento anterior habría quedado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	36.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
129	Resultado del ejercicio 2019		18.000
113	Reservas voluntarias (75% × 18.000)		13.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25% × 18.000)		4.500

El ajuste en el gasto del ejercicio 2019 habrá provocado un incremento del impuesto corriente, mientras que el ajuste del gasto correspondiente al ejercicio 2018 habrá producido un ajuste positivo de 18.000 euros en la liquidación del impuesto de 2019.

Por el ajuste en el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio 2019 (25% × 18.000)	4.500	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.500

Por el ajuste en el impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.500	
129	Resultado del ejercicio 2019		4.500

### Apartado C).3.1

En este caso, estaríamos según la NRV 23.<sup>a</sup> del PGC ante un hecho posterior que puede afectar al principio de empresa en funcionamiento.

Según determina el ICAC en la consulta 3 del BOICAC 121, respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el cese en la actividad hay que entenderlo como un cese definitivo y no como una interrupción temporal de la actividad. De esta manera, salvo que los administradores de la sociedad tengan la intención de liquidar la sociedad o los efectos del deterioro en la situación financiera de la entidad no permitan otra alternativa más realista que liquidar la empresa, no procedería determinar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento para la formulación de las cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019.

De este modo, se trata de un hecho posterior de tipo II, puesto que, en la fecha de cierre (31 de diciembre de 2019), no existía ningún indicio de deterioro que hiciera dudar sobre la valoración de los activos. Así, tendrá efecto en la información ofrecida en la memoria de la entidad.

## Apartado C).3.2

No procede asiento contable.

Nota en la memoria: A pesar de que en la fecha de formulación de las cuentas anuales, existen incertidumbres importantes como consecuencia de la pandemia, podemos entender que no se cumplen los preceptos para tener que reformular las cuentas anuales de 2019 con base en el principio de empresa en funcionamiento de acuerdo con la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC; y, por tanto, seguirá formulando sus cuentas aplicando dicho principio sobre el marco de información financiera cuando resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

# Caso práctico núm. 4

## Contabilidad financiera y de sociedades

---

Una multinacional asiática creó, hace años, la sociedad Gea, SA, para realizar tareas de manufactura en España. Tras varias décadas de funcionamiento, la matriz ha decidido interrumpir sus operaciones en Europa, y que su filial Gea venda todos los activos y pasivos a una sociedad local denominada Harpía, SA, que desea utilizar los extensos terrenos que posee en las afueras de la gran ciudad para ampliar sus propias fábricas o para recalificarlos y construir, ocupándose también de reestructurar la plantilla de 600 trabajadores de Gea, una parte de la cual absorberá y, para el resto, solicitará una regulación de empleo.

Como precio por la operación, Harpía pagará la cantidad simbólica de 1 um. Además, la multinacional, como ayuda a las operaciones de reestructuración del personal, pondrá a su disposición el mismo día de la compra un depósito en cuenta bancaria por 4.000.000 de um. Los estudios realizados estiman muy probable un coste de reestructuración de 11.500.000 um, que se llevará a cabo en unos 2 años tras la adquisición, una vez se negocien las condiciones con los sindicatos del personal y las autoridades laborales.

Los activos y pasivos adquiridos, con los detalles del valor contable y las circunstancias que determinan el cálculo de su valor razonable, son los siguientes:

	Valor contable	Valor razonable	Observaciones sobre el valor razonable
<b>Activo</b>			
Terrenos y construcciones	10.000.000	15.000.000	Obtenido por tasación
Maquinaria e instalaciones	3.300.000	300.000	Valor de chatarra
Existencias	550.000	450.000	Precio de liquidación
Efectivo	150.000	150.000	
<b>Pasivo</b>			
Deudas a largo plazo	2.000.000	1.900.000	Menor valor por haber subido los intereses
<b>Valor neto</b>	<b>12.000.000</b>	<b>14.000.000</b>	

Trabajo para realizar (incorporando el efecto impositivo que proceda, a una tasa del 25 %, ya que las bases fiscales de los activos y pasivos adquiridos se mantienen tras la adquisición):

- 4.1. Determinar el fondo de comercio o diferencia negativa de combinación que corresponde a la operación de compra, explicando los componentes del cálculo y su tratamiento contable.
- 4.2. Contabilización de la adquisición, en las cuentas de Harpía, SA, así como la recepción del dinero líquido, procedente de la multinacional, como ayuda a la reestructuración (en asiento aparte).

## Solución

### Apartado 4.1

Análisis de la operación: adquisición de negocio

Sociedad Harpía, SA	Sociedad Gea, SA
Absorbente	Absorbida

Combinación de negocios entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que resultará de aplicación la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC y, por tanto, el método de adquisición.

## Aplicación del método de adquisición

### 1. Determinación de la sociedad adquirente

La sociedad adquirente es la sociedad Harpía, SA, en aplicación de la norma general prevista en la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, ya que paga la contraprestación a cambio del negocio adquirido.

### 2. Determinación de la fecha de la combinación de negocios

Como establece la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, en los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

### 3. Determinación del valor razonable de los activos identificables y pasivos de la sociedad adquirida Gea

Según dispone la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, en su apartado 2.8 sobre el registro y valoración de las transacciones separadas:

Una transacción formalizada por o en nombre de la adquirente o que beneficia principalmente a la adquirente o a la entidad combinada, en lugar de a la adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la combinación, constituirá probablemente una transacción separada. En particular, son ejemplos de transacciones separadas en las que el método de adquisición debe excepcionarse:

[...]

c) La compensación por haber recibido un negocio deficitario:

Si la adquirente recibe un activo o el compromiso de recibir un activo como compensación por haber asumido un negocio deficitario, por ejemplo, para hacer frente al coste de un futuro expediente de regulación de empleo, deberá contabilizar este acuerdo como una transacción separada de la combinación de negocios, circunstancia que exigirá reconocer una provisión como contrapartida del citado activo en la fecha en que se cumplan los criterios de reconocimiento y valoración del mismo.

Los valores de los activos y pasivos identificados en la combinación de negocios serían:

- Patrimonio contable de Gea ..... 12.000.000 um
- Ajustes a valor razonable en la fecha de adquisición de los activos y pasivos contabilizados por Gea ..... +1.500.000 um

Terrenos y bienes naturales:

- Valor contable ..... 10.000.000 um
- Valor razonable ..... 15.000.000 um
- Plusvalía ..... 5.000.000 um
- Pasivo por diferencias temporarias imponibles ..... (1.250.000) um  
(25 % × 5.000.000)

Maquinaria e instalaciones:

- Valor contable ..... 3.300.000 um
- Valor razonable ..... 300.000 um
- Minusvalía ..... (3.000.000) um
- Activo por diferencias temporarias deducibles ..... +750.000 um  
(25 % × 3.000.000)

Existencias:

- Valor contable ..... 550.000 um
- Valor razonable ..... 450.000 um
- Minusvalía ..... (100.000) um
- Activo por diferencias temporarias deducibles ..... +25.000 um  
(25 % × 100.000)

Deudas a largo plazo:

- Valor contable ..... 2.000.000 um
- Valor razonable ..... 1.900.000 um
- Plusvalía ..... 100.000 um
- Pasivo por diferencias temporarias imponibles ..... (25.000) um  
(25 % × 100.000)

- Valor razonable de los activos identificables y pasivos de Gea ..... 13.500.000 um

#### 4. Determinación del coste de la combinación de negocios

Será la suma entre:

- El valor razonable de la contraprestación pactada: 1 um.
- El valor razonable de las contraprestaciones contingentes que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de determinadas condiciones: 0.
- Coste de la combinación de negocios: 1 um.

+/- Transacciones separadas:

En aplicación de lo dispuesto en la NRV 19.<sup>a</sup>, apartado 2.4 c).5:

Si el adquirente recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.

- Costes de reestructuración:
 

– Activo por indemnización .....	+ 4.000.000 um
– Provisión por reestructuración .....	(11.500.000) um
- Coste de la combinación de negocios corregido por las transacciones separadas:  
 $1 + 7.500.000 = 7.500.001$  um.

#### 5. Determinación del fondo comercio o diferencia negativa de la combinación de negocios

Se calculará por la diferencia entre los siguientes conceptos:

- |  |                |
|--|----------------|
| • Coste de la combinación de negocios .....                              | 7.500.001 um   |
| • Valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos ..... | 13.500.000 um  |
| • DNCN .....   | (5.999.999) um |

Según establece la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, en su apartado 2.5, «Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa»:

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

[...]

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

## Apartado 4.2

Sociedad absorbente y adquirente Harpía:

### 1. Por la reapertura de la contabilidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	-	
-	Cuentas acreedoras		-

2. Por la recepción de los activos y pasivos a la sociedad Gea a valor razonable en la fecha de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Terrenos y construcciones	15.000.000	
21-	Maquinaria e instalaciones	300.000	
300	Mercaderías	450.000	
57-	Efectivo	150.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles – Minusvalía de maquinaria e instalaciones (25% × 3.000.000)	750.000	
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles – Minusvalía de existencias (25% × 100.000)	25.000	
171	Deudas a largo plazo		1.900.000
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – Plusvalía de terrenos y construcciones (25% × 5.000.000)		1.250.000
4792	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – Plusvalía de deudas a largo plazo (25% × 100.000)		25.000
5530	Socios, sociedad disuelta		7.500.001
774	Diferencia negativa de la combinación de negocios		5.999.999

3. Por el pago de la contraprestación, la recepción del depósito y el alta de la provisión por los probables gastos de reestructuración:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios, sociedad disuelta	7.500.001	
57-	Depósito recibido	4.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1
146	Provisión por reestructuración		11.500.000

## 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](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

### Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es), identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
  - Título en español e inglés.
  - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
  - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
  - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
  - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
  - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
  - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
  - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<[www.normacef.es](http://www.normacef.es)>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las 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.



# Oposiciones

Desde 1977 gran parte de los funcionarios que en la actualidad ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España han pasado por nuestras aulas, tanto presenciales como virtuales. Todos ellos han cumplido su objetivo de **aprobar la oposición con el #MétodoCEF.-** ¡Tú también puedes ser uno de ellos!

## Sobre el #MétodoCEF.-

**¡MATRÍCULA  
ABIERTA!**

### 1. Presencial, telepresencial y online

Elige entre preparar tu oposición en nuestros centros, seguir las clases en streaming y en directo o la preparación online

### 2. Temarios

De elaboración propia y actualizados

### 3. Equipo preparador

Todos nuestros preparadores han sido opositores

### 4. Adaptado

Metodología adaptada a cada tipo de ejercicio

## Preparamos oposiciones a

Administración General  
Administración Local  
Banco de España  
Comunidades Autónomas  
Cuerpos de Informática

Empleo y Seguridad Social  
Ministerio de Hacienda  
Ministerio de Justicia  
Ministerio del Interior  
Unión Europea



**CEF.-**

**+30 MÁSTERES**

**+200 CURSOS**

### **ÁREAS**

**Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas • Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos • Sanidad • Tributación**

[ Consulta nuestra oferta formativa completa en **[www.cef.es](http://www.cef.es)** ]

**DESCUENTO ESPECIAL AHORA**

**PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE**