

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 472 | Vol. 1 | Julio 2022

ISSN: 2695-6896

## Los intereses de demora en la devolución de ingresos indebidos

Juan Calvo Vérguez

## Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: recorte a la bonificación en 2022

Alfonso Mas Ortiz

## No suspensión automática de las sanciones para el responsable del artículo 42.2 LGT

Carmen Banacloche Palao

## Recurso de anulación y doctrina de pleno conocimiento

Nuria Puebla Agramunt

## Deducción de gastos contrarios al ordenamiento mercantil

José Pedreira Menéndez

## COVID-19 en las cuentas anuales

Esther Ortiz Martínez, José Serrano Madrid y Justo José Vela Ródenas

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 • Empresa y Tecnología • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

### Facultad de Ciencias Jurídicas

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

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

## TÍTULOS PROPIOS Y 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 • 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 de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Administración de Empresas (MBA) • 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 • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • 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. 472 | Vol. 1 | Julio 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

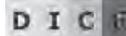
Entidad certificada por:



## 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 Volumen 1

### Tributación

#### Estudios

- El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos 5-38  
*The computation of default interest as object of the right to the refund of undue tax income*  
Juan Calvo Vérguez
- Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022 39-62  
*Housing rental institutions: Volatility and uncertainty. Subsidy cuts in 2022*  
Alfonso Mas Ortiz

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Al responsable del artículo 42.2 de la LGT no le es aplicable la suspensión automática cuando recurre las sanciones derivadas. (Análisis de la STS de 15 de marzo de 2022, rec. núm. 3723/2020) 63-80  
Carmen Banacloche Palao
- Recurso de anulación y doctrina de pleno conocimiento. (Análisis de la STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 4707/2020) 81-86  
Nuria Puebla Agramunt
- Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto. (Análisis de la SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018) 87-92  
José Pedreira Menéndez

#### Casos prácticos

- @ Impuesto sobre el valor añadido (supuesto práctico global) 93-94  
Antonio Longás Lafuente

## Contabilidad

### Estudios

- Impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales a través de índices de comparabilidad 95-116  
*COVID-19 impact on annual accounts using comparability indexes*  
Esther Ortiz Martínez, José Serrano Madrid y Justo José Vela Ródenas

### Casos prácticos

- @ Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra 117-118  
Fernando Vallejo Torrecilla

- Normas de publicación 119-120

## Volumen 2

## Contabilidad

### Estudios

- Estudio empírico sobre los conocimientos, habilidades y necesidades empresariales en el ámbito de la contabilidad y la administración de empresas. Un análisis a partir de los grados y posgrados de CEF.- UDIMA 5-86  
*Empirical study on knowledge, skills and entrepreneurial needs in accounting and business administration. An analysis based on CEF.- UDIMA undergraduate and postgraduate degrees*  
Salvador Marín-Hernández (Coordinador), Ana Lejárraga García, Esther Ortiz Martínez, Javier Briones Ortega, José Tovar Jiménez, Justo José Vela Ródenas, Manuela Cañizares Espada, Mercedes Palacios Manzano, Patricia Madrigal Barrón y Patricia Víctor Ponce

- Normas de publicación 87-88

- @ | 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 cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos

**Juan Calvo Vérguez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Extremadura (España)*

[jucaver@unex.es](mailto:jucaver@unex.es) | <https://orcid.org/0000-0002-5799-2878>

## Extracto

El presente estudio analiza, a la luz de la reciente jurisprudencia elaborada por nuestros tribunales de justicia, diversas cuestiones de interés susceptibles de llegar a plantearse en relación con la percepción de intereses de demora dentro del procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos.

**Palabras clave:** devolución de ingresos tributarios indebidos; intereses de demora; devengo; *dies a quo*; *dies ad quem*; autoliquidación; acta de inspección; dilación.

Fecha de entrada: 29-01-2022 / Fecha de aceptación: 22-02-2022 / Fecha de revisión: 18-05-2022

**Cómo citar:** Calvo Vérguez, J. (2022). El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 5-38.



# The computation of default interest as object of the right to the refund of undue tax income

Juan Calvo Vérguez

## Abstract

The present paper analyzes, in the light of the recent jurisprudence elaborated by our courts of justice, various questions of interest that may arise in relation to the collection of late payment interest within the procedure for the return of undue tax revenues.

**Keywords:** refund of undue tax income; default interest; accrual; *dies a quo*; *dies ad quem*; self-assessment; inspection certificate; delay.

**Citation:** Calvo Vérguez, J. (2022). El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 5-38..



## Sumario

1. Consideraciones generales
2. La cuestión relativa a la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* del devengo de los intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos
3. Extensión de la obligación de abonar intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos cuando es la Administración la que se retrasa en la devolución de las cantidades correspondientes

Referencias bibliográficas

## 1. Consideraciones generales

Como es sabido, el reconocimiento del derecho a la devolución no genera únicamente el reintegro del ingreso efectuado indebidamente. En efecto, junto a la deuda y a las sanciones tributarias, el interés de demora integra también el contenido de este derecho. Así lo disponía el artículo 155.1 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963) e idéntico criterio se establece en el artículo 32.2 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), de conformidad con el cual con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la citada ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite<sup>1</sup>. A estos efectos el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Dispone concretamente el artículo 32.2 de la LGT/2003 lo siguiente:

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.

Refiriéndose al alcance del citado precepto afirmó en su día la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 5 de julio de 2016 (rec. de casación núm. 924/2015) que:

[...] Lo que ordena el legislador es que en el periodo del incumplimiento de plazo no se generen intereses y no, como pretende la Audiencia Nacional, que tal periodo se compute al final del procedimiento. Por consiguiente, no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo. Para esta Sala, los días de dilación para el cálculo de los intereses han de atribuirse y descontarse en las fechas concretas en que se produjeron. Al estimar el motivo de casación por vulneración del recto sentido del art. 32.2 de la Ley General Tributaria, debe casarse y anularse la sentencia en este punto del cómputo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2001 por ser improcedente la forma de cálculo de los intereses a abonar a la recurrente practicada en el acuerdo de liquidación relativo a 2001 y confirmado por la sentencia recurrida.

Así pues, de acuerdo con lo dispuesto en el citado pronunciamiento, el artículo 32.2 de la LGT/2003, al indicar que «las dilaciones no se tendrán en cuenta» está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido, debiéndose computar los descuentos por dilaciones cuando se producen estas.

<sup>2</sup> Véase en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 15 de enero de 2018 (rec. núm. 565/2016), relativa a un supuesto de ingresos indebidos respecto de las cantidades devueltas por la inaplicación de la deducción por doble imposición en una autoliquidación rectificada.

De este modo, el ente público que ha recibido indebidamente un ingreso tributario ha de hacer frente a dos obligaciones distintas: la obligación de devolución de la cantidad ingresada y la obligación autónoma de pago de los intereses de demora aplicados sobre dicha cantidad.

¿Cuál es la razón de ser que justifica la adición del interés de demora a la obligación de devolución? Sin lugar a duda el fundamento de dicha adición se halla en la compensación que debe ofrecerse al sujeto que ha ingresado por la falta de disponibilidad del dinero puesto indebidamente en manos de la Administración tributaria<sup>3</sup>.

Nótese que en ningún momento estos intereses están desempeñando una función indemnizatoria motivada por el retraso en la devolución (cualidad que persigue por definición todo interés de demora). Y tampoco se imponen por una actitud culposa del obligado a la devolución. Se trata de unos «intereses corresponsivos», que buscan exclusivamente la compensación por la indisponibilidad de una determinada cantidad de dinero<sup>4</sup>.

En este sentido cabe plantearse si no sería más adecuado con la naturaleza y finalidad perseguida por el devengo de intereses la inclusión por el legislador del pago del interés legal y no del interés de demora, quedando la satisfacción de este último reservada únicamente para aquellos casos en los que el obligado a la devolución se retrasara en la ejecución de una devolución ya declarada más allá de los plazos establecidos para ello, dado que en este último supuesto sí que tiene lugar una actuación que podría calificarse de culposa<sup>5</sup>.

En todo caso la obligación de pago de intereses por la Administración tributaria ha de tener una efectividad automática, no precisándose su alegación en la solicitud de devolución<sup>6</sup>. Debe

<sup>3</sup> Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de Gomar Sánchez (1998, p. 53), Mora Lorente (1999, pp. 1.353 y ss.), Fenellós Puigcerver (1998, p. 178), Badás Cerezo y Marco Sanjuán (1998, p. 81) y Eserverri Martínez (1999, pp. 75 y ss.).

<sup>4</sup> Téngase presente a este respecto que, en numerosas ocasiones, la culpa del ingreso indebido recae incluso en el sujeto que realiza el mismo y no en la Administración.

<sup>5</sup> En un sentido contrario se pronunció sin embargo el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 10 de abril de 1996, al disponer que «[...] De separarse en el tiempo la propuesta de pago y el pago efectivo, no se producen intereses de demora, aunque esta situación puede dar lugar a una indemnización como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos».

<sup>6</sup> Véanse en este sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional (TC) 23/1997, de 11 de febrero (rec. de amparo núm. 1830/1992), y 141/1997, de 15 de septiembre (rec. de amparo núm. 1130/1992), así como las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 15 de junio de 1992, 28 de octubre de 1993 (rec. núm. 70/1989) y de 22 de diciembre de 1994 (rec. núm. 990/1992). En la citada Sentencia del TC de 15 de septiembre de 1997 se analizó además el concepto de «interés legítimo», en el contexto de la legitimación en la vía contencioso-administrativa, afirmándose a tal efecto que «para que exista legitimación activa será necesario que la declaración pretendida por el actor del órgano jurisdiccional suponga para él un beneficio, siquiera sea instrumental o de efecto indirecto».

ser, además, de carácter irrenunciable para el titular del derecho a la devolución, manteniéndose incluso a pesar de que no se demande su pago en la petición de devolución<sup>7</sup>.

Como seguramente se recordará, a la hora de proceder a su cálculo el antiguo Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (RDII), procedía a tomar en consideración el interés de demora vigente a lo largo del periodo en que dicho interés se hubiese devengado, el cual se prolongaba desde que se efectuaba el ingreso indebido hasta que la Administración llevaba a cabo la ordenación del pago de la devolución. Por su parte la antigua LGT/1963 nada disponía a este respecto.

La LGT/2003 incluye la ordenación establecida en el RDII, precisando además en el apartado 2.º de su artículo 32 que las dilaciones que se produzcan en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo señalado<sup>8</sup>.

Nada dispone sin embargo la LGT/2003 en relación con aquellas situaciones que se plantean en el supuesto de devolución por ingresos indebidos efectuados mediante retención y a través de cuotas repercutidas. Como se recordará, el antiguo RDII no admitía estos supuestos de devolución cuando el retenido o el repercutido hubiesen deducido ya la totalidad de la cantidad retenida o repercutida en sus propias autoliquidaciones presentadas con posterioridad.

Ciertamente resulta lógico y comprensible que lo que se deduce por vía de la autoliquidación no pueda ser devuelto. Ahora bien, resulta sorprendente que no se estipule el devengo de intereses para aquellos casos en que se haya efectuado la citada deducción. Coincidimos además con Quintana Ferrer (2004, p. 147) en que la discriminación que origina esta situación es todavía de una mayor entidad, al menos para las retenciones, si se tiene en consideración el criterio jurisprudencial de conformidad con el cual los intereses se aplican sobre las cantidades retenidas con independencia de que las mismas hayan sido o no ingresadas, situándose el *dies a quo*, no en el instante en que el retenedor efectúa el

<sup>7</sup> Así se establece, entre otras, en la Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 19 de enero de 2000 (rec. contencioso-administrativo núm. 3363/1995).

<sup>8</sup> Recuérdese las críticas que recibió en su momento la fijación del *dies ad quem* en la anterior redacción del artículo 2 del antiguo RDII al situarlo, no cuando se efectúa la ordenación del pago, sino en el momento en que la Administración dicta la propuesta de pago. El motivo estaba claro: no se contemplaba devengo alguno de los intereses que pueden llegar a producirse entre la propuesta de pago y el pago efectivo o material. Así las cosas, resultaba conveniente situar el fin del cómputo del plazo de los intereses en la fecha de puesta a disposición al titular del derecho a la devolución de la cantidad ingresada indebidamente, o incluso en el momento del pago efectivo de la devolución a este sujeto. Véanse en este sentido Merino Jara (1998, p. 592), Gorospe Oviedo y Pérez de Ayala Becerril (1998, pp. 69 y ss.) y Rodríguez Márquez (1999, pp. 50 y 51).

ingreso de las mismas en el Tesoro, sino cuando este sujeto lleva a cabo la retención correspondiente al retenido<sup>9</sup>.

Tal y como señala García Novoa (1993, p. 442), los intereses deberían aplicarse desde el momento de la práctica de la retención, pudiendo de este modo la Administración exigir al retenedor los correspondientes al periodo de tiempo que media entre la retención y su ingreso efectivo.

La esencia de esta doctrina jurisprudencial podría haber sido incorporada en la regulación de la LGT ampliándose también al supuesto de cuotas repercutidas, ya que el cálculo de los intereses así efectuado se identifica con el fundamento de la existencia de los mismos, que no es otro que la compensación por la indisponibilidad de una suma de dinero de la que son objeto el retenido y el repercutido. Esta última, en el caso objeto de nuestro estudio, se produce con la realización de la retención por el retenedor o con la repercusión por el sujeto pasivo de toda la cantidad retenida o repercutida indebidamente, haya sido la misma ingresada o no en el Tesoro, como hemos dicho.

Por otra parte, ¿qué criterio debe adoptarse en aquellos supuestos en los que, realizando la Administración tributaria un ajuste en una concreta liquidación del que se deriva una mayor tributación en un ejercicio pero también, necesariamente, una menor tributación en los ejercicios siguientes, el contribuyente se opone a la regularización practicada instando los correspondientes recursos y reclamaciones hasta agotar las instancias administrativas y judiciales procedentes, manteniendo el criterio defendido en las reclamaciones y no revertiendo el ajuste practicado por la Inspección, lo que determina una mayor tributación en cada uno de los años siguientes?

En dicho caso sí, una vez finalizada la vía de revisión y desestimadas las pretensiones del contribuyente, este solicitase la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios en los que el ajuste positivo practicado por la Inspección debió revertir, estimando finalmente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la procedencia de la rectificación, pero reconociendo solo intereses de demora por el exceso sobre el plazo de seis meses desde que el contribuyente presentó la solicitud de rectificación de la autoliquidación, la AN tiene declarado mediante Sentencia de 23 de noviembre de 2017 (rec. contencioso-administrativo núm. 914/2016) que deben reconocerse intereses de demora desde que el contribuyente realizó el ingreso indebido, con independencia de cuándo solicitara la rectificación de la autoliquidación y hasta el momento en el que se ordenó el pago de la devolución. Y ello en tanto en cuanto no cabe considerar que en este tipo de casos nos encontremos con devoluciones derivadas de la normativa del tributo, habiéndose producido por el contrario un supuesto de error *iuris* al presentar el contribuyente su autoliquidación que debe recibir el tratamiento de un ingreso indebido.

<sup>9</sup> Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 6 de octubre de 2000 y de 19 de abril de 1997.

Tal y como se encargó de precisar la AN a través del citado pronunciamiento con carácter general, debe diferenciarse entre devolución de ingresos indebidos y devolución de ingresos debidos que, posteriormente por razón de la técnica impositiva, devienen improcedentes y que denomina simplemente como devoluciones de oficio. Así, a la hora de definir el ámbito objetivo de las devoluciones de ingresos indebidos, la AN acude a la jurisprudencia del TS para limitarlos a aquellos casos en los que se haya producido un error material o de hecho en la liquidación, un error material o de hecho en el pago (duplicidad) o un error *iuris* de la Administración al liquidar o del contribuyente al presentar su autoliquidación. Y, frente a este conjunto de supuestos estarían los ingresos en principio debidos pero que, por la mecánica del impuesto, se convierten en indebidos. En estos casos el pago en cuestión es realizado en un primer momento conforme a derecho, si bien con posterioridad se aprecia que deben ser devueltos por razones de la técnica fiscal utilizada, tratándose en consecuencia de ingresos indebidos sobrevenidos, ya que inicialmente eran correctos.

Tal y como reconoce la AN en el concreto supuesto planteado, el contribuyente realizó una primera autoliquidación considerando que su interpretación normativa era la correcta y, por tanto, que su autoliquidación y pago eran debidos. Sin embargo en realidad, y a la vista de las actuaciones de comprobación de la propia Administración, se ponía de manifiesto que esa apariencia de legalidad de la autoliquidación debía decaer desde un primer momento, ya que al tiempo de practicar la autoliquidación realmente estaba aplicando incorrectamente la normativa tributaria determinante del resultado tributario<sup>10</sup>. Se produjo un error en la aplicación del derecho al formular la autoliquidación, motivo por el cual nunca puede considerarse el ingreso como debido. Y, a resultas de lo anterior, si la Administración ha dispuesto de la cantidad ingresada, ello habrá sido con motivo de la existencia de un error jurídico del que la Administración no puede beneficiarse<sup>11</sup>.

Para finalizar estas consideraciones introductorias se ha de señalar que, si bien tradicionalmente la Administración tributaria había venido considerando que los intereses satisfechos por aquella a un contribuyente persona física que, tras la realización de un abono inicial exigido a resultas de la regularización de una concreta deuda tributaria<sup>12</sup>, ve estima-

<sup>10</sup> Véase a este respecto Garrido (2018, p. 33), para quien

el contribuyente tendrá derecho, llegado el momento, a no soportar una tributación superior a la debida mediante el recurso a la rectificación de las autoliquidaciones en las que debieron revertir los efectos temporales de los ajustes que practicó la Inspección, sino también que no puede sufrir ningún tipo de perjuicio financiero ya que tiene derecho a que la devolución se le practique junto a los intereses de demora calculados conforme al artículo 26 de la Ley General Tributaria desde el día que realizó el ingreso.

<sup>11</sup> En este sentido el concreto pronunciamiento de la AN reprochó a la Administración la existencia de una cierta dejación en su obligación de regularizar, no solo los ejercicios en los que el ajuste que había practicado había resultado una cantidad a ingresar, sino también aquellos otros ejercicios en los que el resultado hubiera determinado una cantidad a devolver a favor del contribuyente.

<sup>12</sup> Téngase presente a este respecto que, resultando anulada una concreta deuda tributaria y ejecutándose la correspondiente resolución estimatoria, la Administración tributaria habría de proceder a la devolución

das sus pretensiones, no tenían carácter remuneratorio (al no poder considerarse como rendimiento del capital a integrar en la base del ahorro del impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF–), debiendo por el contrario considerarse como ganancias de patrimonio e imputarse al periodo impositivo en el que tuviese lugar la alteración patrimonial de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14.1 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del citado impuesto. Finalmente el TS se encargó de concluir a través de su Sentencia de 3 de diciembre de 2020 (rec. de casación núm. 7763/2019) que el cobro por el contribuyente de los intereses de demora debe quedar no sujeto al IRPF al objeto de que su tributación no anule la función reparadora que tiene su cobro ya que, en otro caso, la íntegra o completa reparación resultaría mermada.

Dicha calificación de los intereses como supuesto no sujeto posibilita además el desempeño de su función consistente en restaurar el desequilibrio ocasionado con el pago de la deuda discutida, lográndose que el contribuyente no soporte las consecuencias patrimoniales adversas que nunca debió haber soportado. Y ello se ha de estimar así al margen de la cuestión relativa a la denegación o no de la deducción de los gastos de demora, que tienen su fundamento en el carácter correlacionado o no de los intereses de demora, los cuales se abonan como consecuencia de un incumplimiento de la obligación de pagar en plazo las obligaciones tributarias. Dejan así de tributar dichos intereses de demora, en tanto en cuanto los mismos deben calificarse como un supuesto de renta no sujeta, cumpliendo con ello la función indemnizatoria que le es propia. Téngase presente además que resultará indiferente a este respecto tanto el tributo que dio lugar al ingreso indebido como la Administración tributaria encargada de su reconocimiento y devolución (ya sea esta la estatal, la autonómica o la local), ya que ni el tipo de tributo que hubiese dado lugar al ingreso indebido ni la Administración que reconozca el derecho a su devolución alterarán la naturaleza compensatoria que justifica su no sujeción al IRPF.

Al amparo del citado pronunciamiento del Alto Tribunal aquellos contribuyentes que hubieran tributado por tales intereses podrían solicitar la rectificación de su autoliquidación con base en lo dispuesto por el artículo 120.3 de la LGT/2003 mientras no prescriba su derecho a solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Y, tratándose de una liquidación girada por la Administración y hallándose en plazo, los obligados tributarios podrían presentar el correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa<sup>13</sup>.

---

de la liquidación satisfecha así como a efectuar el pago de los intereses de demora que se devenguen desde que se abonaron hasta que se ordene materialmente el pago.

<sup>13</sup> Un criterio distinto se desprende, por el contrario, del voto particular formulado al fallo del tribunal por el magistrado Sr. Merino Jara, de acuerdo con el cual debió declararse haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado clarificando que los intereses de demora «pasivos» son ganancias patrimoniales susceptibles de quedar integradas dentro de la base imponible general del IRPF. Y ello en la medida en que el legislador del citado impuesto, pudiendo hacerlo, no incluye la obtención de los intereses de demora entre aquellos supuestos que, de diversa manera, determinan que no tributen como ganancias

Se ha de tener presente no obstante que, con posterioridad, y al hilo de la cuestión relativa al tratamiento que habrían de recibir unos intereses de demora sobrevenidos como consecuencia de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción inaplicada por el contribuyente el TS, mediante Sentencia de 28 de febrero de 2021 (rec. de casación núm. 6309/2019), concluyó que en dicho caso las cantidades percibidas no se devuelven a través de la mecánica liquidatoria del impuesto (en el presente caso se trataba del impuesto sobre sociedades –IS–), sino como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que se aplica a un determinado periodo, y con un criterio ya aplicado en otros tras la suscripción de un acta con acuerdo. A tal efecto equipara el TS a una devolución de ingresos indebidos (a los efectos derivados del devengo de intereses) la percepción de una cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación y como corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, estableciendo que en dicho caso los intereses de demora se devengan desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación.

En el supuesto de autos debatido cuando la entidad calculó los pagos fraccionados del IS no aplicó la deducción por doble imposición intersocietaria por los dividendos percibidos de su filial por impedirlo el artículo 45 del antiguo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Sin embargo, tampoco lo hizo posteriormente cuando presentó la autoliquidación de dicho impuesto, a pesar de lo cual solicitó la rectificación de su autoliquidación cuando la propia Administración le reconoció para los ejercicios posteriores y, mediante acta con acuerdo, dicha deducción y la consiguiente devolución del correspondiente importe, incluidos los intereses.

Pues bien para el tribunal (que, a través de la presente sentencia, desestima recurso de casación interpuesto frente a la sentencia de la AN relativa al recurso interpuesto contra una resolución del TEAC que, a su vez, desestimaba la reclamación interpuesta contra un acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en concepto de IS del que resultó una determinada cantidad a devolver, pero sin reconocer el derecho de la entidad a percibir intereses de demora, confirmando la sentencia recurrida y anulando los actos recurridos) se ha de entrar a determinar si la devolución en cuestión constituye un ingreso debido o un ingreso indebido. Y, a este respecto, estima el tribunal que la calificación de una especie de «ingresos indebidos sobrevenidos» proviene de un acta con acuerdo, teniendo el devengo

---

patrimoniales. Tal y como se razona en el citado voto particular concurren en el presente caso las dos características que la Ley 35/2006 atribuye a las ganancias patrimoniales, a saber, un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente como consecuencia de una alteración en su composición y la existencia de una renta gravable que revela la existencia de capacidad económica. Y, a resultas de lo anterior, y mientras el legislador no disponga lo contrario, dichos intereses de demora constituyen renta gravable en el IRPF.

de los intereses de demora desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación su razón de ser en el hecho de que, desde la conclusión del periodo voluntario de presentación de aquella, es cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que debe devolver. Por tanto, la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación (corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente) devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, tratándose de la devolución de un ingreso indebido.

## **2. La cuestión relativa a la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* del devengo de los intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos**

Afirma la AN en su Sentencia de 9 de mayo de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 188/2010)<sup>14</sup> que la obligación de abonar intereses de demora en las devoluciones de ingresos indebidos tiene el carácter de obligación tributaria, determinándose dichos intereses desde que se realizó el ingreso indebido y hasta que se ordena el pago.

Ya con anterioridad, mediante Sentencia de 16 de septiembre de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 265/2008), precisó el citado órgano judicial que los intereses de demora han de considerarse devengados desde que se materializó el ingreso y hasta que se expide la ordenación del pago destinado a materializar la devolución del importe indebidamente ingresado. De conformidad con lo señalado por la AN en este último pronunciamiento, los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o de una reclamación económico-administrativa han de ser notificados en el plazo de un mes a contar desde que dicha resolución hubiese tenido entrada, de manera que habría de tomarse en consideración dicha circunstancia a los efectos de la liquidación de los intereses de demora de que se trate, tal y como propugnaba la parte demandante.

Estimaba así la Audiencia que los intereses de demora presentan una función indemnizatoria, debiendo cubrir el cómputo de tales intereses todo el periodo de demora, no finalizando el mismo en la fecha en la que la Administración hubiese acordado la devolución del principal, sino el día en que lo hubiese hecho efectivo. En consecuencia dichos intere-

---

<sup>14</sup> Concretamente la citada sentencia fue dictada a la luz de una resolución del TEAC de liquidación de intereses de demora a favor del contribuyente por una cantidad devuelta al estimar una reclamación a resultas de la cual la entidad en cuestión solicitó intereses de demora sobre los intereses determinados en la ejecución de la resolución, por el tiempo que mediaba entre la fecha de devolución de la cuota y la fecha de ordenación del pago de los intereses.

ses de demora habrán de considerarse devengados desde que se materializó el ingreso y hasta que se expide la ordenación de pago destinada a materializar la devolución del importe indebidamente ingresado. Añadía asimismo la AN en el citado pronunciamiento que:

En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

Con base en todo ello estimó la AN que, por lo que respecta al concreto supuesto de autos analizado, resultaba procedente la modificación del acto de ejecución originariamente impugnado en relación con las cifras relativas a los intereses de demora, los intereses suspensivos y los intereses por ingresos indebidos.

Asimismo, mediante Sentencia de 21 de marzo de 2011 (rec. contencioso-administrativo núm. 68/2010), analizó la AN un supuesto en el que el recurrente había presentado una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones al haber aplicado la regla de prorata existente en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), procediendo así a minorar el impuesto soportado deducible de acuerdo con el criterio establecido en su día por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03), reclamando los intereses existentes desde la fecha en la que finalizó el plazo para la presentación de las autoliquidaciones. Por su parte la Administración estimó que dichos intereses debían ser abonados a partir del instante en el que transcurriesen seis meses a partir de la fecha de la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

La citada sentencia de la AN aludía, por tanto, a las devoluciones derivadas de la declaración de incompatibilidad efectuada en su día por la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 6 de octubre de 2005 en relación con el Derecho Comunitario de las limitaciones del derecho a la deducción previstas por la normativa interna. A juicio de la Sala el carácter de la devolución que procedía por aplicación de dicha sentencia no era el de una devolución de ingresos indebidos, sino el de una devolución derivada de la normativa del tributo, al afectar la sentencia a la aplicación de la mecánica de liquidación del IVA. Ello implicaría, en relación con el devengo de intereses de demora, que su cómputo habría de iniciarse desde el día en que transcurriesen seis meses a contar desde la presentación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones.

Habiéndose suscitado la cuestión relativa a la definición de la operación que constituía el origen del devengo de los intereses como devolución derivada de la naturaleza del

tributo (IVA) o bien como devolución de ingresos tributarios indebidos en sentido estricto, señaló la AN, en contra de lo pretendido por la actora, que no procedía la definición de las sumas litigiosas como ingreso indebido por el hecho de que resultasen de la aplicación de una sentencia comunitaria sino que, precisamente por afectar dicha interpretación jurisprudencial a la aplicación de la mecánica de dicho impuesto (el IVA), se trataba en realidad de devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

Lo cierto es, sin embargo, que si lo que se revisa es una autoliquidación a ingresar parece razonable estimar que la devolución habrá de ser consecuencia de un ingreso indebido, debiendo por tanto computarse los intereses desde la fecha del ingreso. Así las cosas, si se revisa una autoliquidación a devolver la cual, como consecuencia de la infracción del ordenamiento comunitario, debió dar lugar a una devolución mayor, estaremos en presencia de un ingreso indebido, ya que la propia devolución insuficiente constituye un ingreso indebido, debiendo ser abonados los intereses desde la fecha en la que se hubiese procedido a la devolución, o bien en la fecha en que debió haberse acordado esta. De este modo el plazo de seis meses habría de contarse a partir de la finalización del plazo para presentar la autoliquidación que se revisa, y no a partir de la solicitud de rectificación de dicha autoliquidación<sup>15</sup>.

Continuando con nuestro análisis de esta cuestión dentro del ámbito de la doctrina jurisprudencial elaborada al efecto por la AN la sentencia del citado órgano judicial de 31 de marzo de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2007) se encargó de diferenciar a este respecto entre las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio, procediendo a su examen en relación con el devengo de los intereses de demora.

Al amparo de la anterior normativa aplicable (antigua LGT/1963 y RD 1163/1990), analizó el citado órgano judicial la cuestión relativa al devengo de intereses de demora derivado de las devoluciones de ingresos indebidos y de las devoluciones de oficio. Con fecha de 26 de julio de 1999 una entidad presentó ante el órgano de gestión correspondiente de la AEAT su declaración-liquidación correspondiente al IS del ejercicio 1998, de la que resultó un importe a devolver, desconociéndose si llegó a devolverse la cantidad en cuestión. Posteriormente, con fecha de 2 de enero de 2003 la interesada presentó un escrito de solicitud de rectificación de la anterior autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, solicitando que se rectificase la anterior autoliquidación, debido a una incorrecta integración en la base imponible del impuesto de unas rentas obtenidas en el extranjero. Apenas unos

---

<sup>15</sup> Dado un supuesto de devolución al sujeto repercutido de cuotas de IVA que fueron indebidamente soportadas por el mismo en un importe superior al debido señala la Sentencia del TSJ de Madrid de 29 de noviembre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 727/2010) que resulta procedente el devengo de intereses de demora, no obstante a tal efecto el hecho de que el interesado dedujese en sus correspondientes declaraciones el IVA realmente soportado, dado que no se produjo ningún supuesto de enriquecimiento injusto.

meses después, y tras haberse recurrido en el ínterin en reposición contra la desestimación presunta de dicha solicitud y luego en la vía económico-administrativa, se acordó por la Administración tributaria la rectificación solicitada y la devolución de una concreta cantidad más los intereses de demora que pudieran corresponder. Los intereses reconocidos a la entidad comenzarían a computarse desde los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud de rectificación hasta la fecha de ordenación del pago. Quedando disconforme con dicho criterio la entidad acudió a la vía contenciosa, señalando que el cálculo de los intereses debía haberse efectuado desde el 26 de enero de 2000 (es decir, seis meses después de la presentación de la declaración-liquidación del ejercicio de 1998) hasta el 13 de agosto de 2003 (fecha del acuerdo de devolución), de acuerdo con lo que establecía el artículo 2.2 b) del Real Decreto 1163/1990.

Pues bien, tomando como referencia lo declarado en su día por el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 1997 acerca de la distinción entre devolución de ingresos indebidos y de oficio o excesivos así como sobre los intereses de demora derivados de las mismas y con cita de los preceptos legales oportunos (todos ellos anteriores a las normas actualmente vigentes), reconoció la AN en la presente sentencia el derecho de la entidad al abono de los intereses de demora pretendidos, si bien por un periodo notablemente inferior, con base en los siguientes argumentos relativos a la diferenciación entre ambas devoluciones.

Téngase presente que, si bien se trataba de una solicitud de rectificación de una autoliquidación por el IS de la que resultaba ya de entrada una cantidad a devolver y que se pretendía rectificar con la finalidad de lograr una devolución adicional a consecuencia de la falta de integración en la base imponible de unas determinadas rentas, por lo que respecta a esta última devolución (que fue además la que dio lugar al recurso) no podía hablarse, en puridad (dado el sentido negativo o «a devolver» de la devolución originaria) de una devolución de un ingreso indebido, al no haber ingreso en el Tesoro, no resultando en consecuencia de aplicación las previsiones contenidas en el artículo 155.1 de la antigua LGT/1963 y en el artículo 2.2 b) del antiguo Real Decreto 1163/1990. Y tampoco, además, y dada la índole de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, podía hablarse de la existencia de una devolución de oficio o excesiva.

Con base en ello concluyó la AN que no cabía retrotraer a la declaración del impuesto el inicio de ese plazo, tal y como pretendía la entidad, debido a que la autoliquidación originaria no determinó ingreso indebido alguno, si bien tampoco tenía presente el *dies a quo* pretendido por la Administración a los efectos del cómputo del interés de demora (seis meses a contar desde la petición de rectificación tratándose de devoluciones de oficio). La AN optó por una solución intermedia carente de soporte legal y consistente en computar el crédito de intereses desde la fecha de la solicitud de rectificación hasta la fecha del acuerdo de la devolución.

Dicha solución, carente de todo respaldo legal y reglamentario, estuvo propiciada, de una parte, por la circunstancia de no tratarse de supuesto de devolución de oficio o exce-

sivo, ni tampoco, de otra, ante una devolución de un ingreso indebido, al no haber tenido lugar dicho ingreso en momento alguno. Piénsese que, en el supuesto de que hubiera existido dicho ingreso indebido, hubiese sido muy sencillo proceder a la fijación del *dies a quo* coincidente con la fecha del ingreso. En cambio, al no existir dicho ingreso indebido surgía el problema. A tal efecto conviene tener presente que los artículos 121.3 *in fine*, 32 y 221.4 de la LGT/2003 y 128 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), dejan claro que el derecho a percibir intereses, en aquellos casos en los que la rectificación de una autoliquidación origine un ingreso indebido, va ligado también a que haya existido dicho ingreso, lo que no sucede, en cambio, en aquellos otros casos en los que la autoliquidación presentada daba una cantidad a devolver.

Pues bien, siendo ello así, y al objeto de tratar de compensar en cierta medida al obligado tributario por el retraso de la Administración en acordar la rectificación oportuna y la consiguiente devolución, conviene tener presente, a pesar de que no se trate de un supuesto de devolución de oficio, las previsiones sobre intereses de estas últimas recogidas en la actualidad en el artículo 31.2 de la LGT/2003<sup>16</sup>, reconociéndose, tal y como hizo la Administración tributaria, el derecho a intereses una vez transcurrido el plazo de seis meses para acordar la rectificación y la devolución, en su caso, y hasta la fecha en la que se ordene el pago de la devolución.

Tratándose de un supuesto relativo a una devolución que resultaba procedente por aplicación de lo declarado en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 declaró el TS mediante Sentencia de 10 de mayo de 2012 (rec. de casación núm. 2499/2009) que ello no supone una devolución de ingresos indebidos, sino una devolución derivada de la normativa del tributo<sup>17</sup>. En el presente caso el Alto Tribunal tomó como punto de partida lo esta-

<sup>16</sup> Como es sabido dice este precepto de la LGT/2003 que:

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

<sup>17</sup> En el concreto supuesto de autos analizado un sujeto pasivo había solicitado la devolución del IVA soportado en exceso en las declaraciones de IVA de 2003 y 2004. Estas declaraciones fueron presentadas con anterioridad a la conocida Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, siendo objeto de rectificación en 2006 en ejercicio de los derechos otorgados por la citada Sentencia de 6 de octubre de 2005. A tal efecto se suscitó la cuestión relativa al cálculo de los intereses de demora resultantes de dicha declaración rectificativa, debiendo pronunciarse el Alto Tribunal sobre los intereses de demora de los que debía responder la Administración a la hora de proceder a la devolución del IVA soportado no deducido en su día por la incorrecta legislación sobre la regla de la prorata.

blecido en la normativa comunitaria para resolver la cuestión relativa a la compensación al ciudadano afectado por el incumplimiento del Derecho Comunitario. Y, a tal efecto, una vez establecida la responsabilidad del Estado, se analizó cómo debe llevarse a cabo la reparación del daño causado, teniendo presente a este respecto el llamado principio de autonomía procedimental, de conformidad con el cual los Estados han de cumplir el Derecho Comunitario a través de sus propios instrumentos y categorías procesales y procedimentales. Significa ello, por lo que al presente caso se refiere, que la reparación del daño habrá de tener lugar a través de los procedimientos propios de la LGT y de la normativa reguladora del IVA.

Para el TS, adoptando un criterio ciertamente discutible, la devolución que pudiera proceder a resultas de lo declarado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo a través del citado pronunciamiento que, como es sabido, declaró la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de las limitaciones del derecho a la deducción previstas en nuestra normativa interna de IVA como consecuencia de las subvenciones percibidas, no supone una devolución de ingresos indebidos, sino una devolución derivada de la normativa reguladora del propio tributo, al afectar la citada sentencia a la mecánica liquidatoria del IVA<sup>18</sup>. En su opinión, tratándose de una devolución derivada de la normativa del tributo, y no existiendo un ingreso directo por parte del sujeto pasivo derivado de la autoliquidación, habría de abonarse el interés de demora del artículo 26 de la LGT/2003 computándose el plazo a partir de los seis meses siguientes a la presentación de la autoliquidación o rectificación de la misma, en aplicación de lo establecido en el artículo 31 de la LGT/2003. Y en el supuesto de que la rectificación originase la devolución de un ingreso ya efectuado pero que se reconociese como indebido, se abonaría un interés de demora en los términos que establece el artículo 32.2 de la LGT/2003.

De este modo a juicio del TS nos hallamos ante una devolución derivada de una liquidación tributaria, debiendo procederse a rectificarse la liquidación incrementando la cuantía del IVA deducible, y no pudiendo exigirse intereses de demora hasta transcurridos seis meses a contar desde la práctica de la nueva liquidación. Y, dado que en el presente caso se había procedido a efectuar la devolución con anterioridad al transcurso de dicho plazo, concluyó el TS que debe desestimarse el recurso interpuesto, no siendo admisible el abono de intereses de demora.

<sup>18</sup> En relación con el alcance del citado pronunciamiento véase García-Torres Fernández (2013), quien considera que el criterio interpretativo adoptado por el tribunal perjudica los intereses legítimos del sujeto pasivo cuando, marcado por circunstancias propias de su negocio en el momento de hacer valer su derecho consecuencia de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, resulta una cantidad de IVA soportado a devolver y opte por ello; en opinión de la citada autora

El problema que se encuentra en la base de este injusto trato es que se confunde el fondo con la forma: Es cierto que al no haber un procedimiento específico para aplicar la devolución de ingresos indebidos derivados de un incumplimiento comunitario, el ordenamiento interno puede recurrir a la utilización de procedimientos previstos en el ordenamiento interno siempre que se cumplan los requisitos de equivalencia y eficacia. Sin embargo, el problema deriva de la aplicación de estos procedimientos en el caso singular del IVA.

Defendía así el Alto Tribunal que para la solicitud y cálculo de los intereses moratorios se ha de aplicar el régimen de devoluciones del IVA establecido en el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en cuanto que no se produjo ingreso alguno derivado de la autoliquidación. En tanto en cuanto se trataba de la rectificación de una previa declaración-liquidación por la que se solicitaba la devolución del IVA soportado consecuencia de un saldo favorable al contribuyente, y teniendo presente que dicho saldo se incrementó como consecuencia de la rectificación, concluyó el tribunal que esta última cantidad no constituye de un ingreso indebido, sino que se debe interpretar de acuerdo con la dinámica propia del IVA, constituyendo en consecuencia un crédito a favor del recurrente.

En definitiva el TS estimó que se trataba de una rectificación de la autoliquidación y no de la devolución de ingresos indebidos, quedando vinculado el devengo de los intereses de demora a la existencia de un retraso en la devolución imputable a la Administración más allá del plazo de los seis meses a contar desde el reconocimiento del derecho de devolución, debiendo devengarse los intereses a partir de los seis meses posteriores a la presentación de la solicitud de rectificación de 2006, en el supuesto de que la Administración no respondiese una vez transcurrido dicho plazo<sup>19</sup>.

Desde nuestro punto de vista, aun tratándose en el presente caso de unas devoluciones que derivan de la normativa del IVA, habiéndose producido una menor devolución o un mayor ingreso como consecuencia de la incorrecta regulación de la prorrata y, por ende, del régimen de las deducciones, nos hallamos en presencia de un ingreso indebido. Ciertamente en el supuesto de que se produjese un mayor ingreso ello parecería claro. Ahora bien, tratándose, como sucedía en el presente caso, de una menor devolución derivada de la normativa del impuesto creemos que el criterio aplicable ha de ser idéntico (supuesto de ingreso indebido), dado que la Administración retiene de manera indebida el IVA ingresado por otro sujeto, no permitiendo su deducción en la cuantía suficiente a quien lo ha soportado.

Precisamente en este sentido se pronunció la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de diciembre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 526/2009), en la que se afirmó que la devolución derivada de la rectificación de autoliquidaciones de IVA con base en lo declarado en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 constituye un supuesto de

---

<sup>19</sup> En el presente caso el sujeto pasivo optó por solicitar la devolución del IVA soportado en exceso mediante la presentación de una declaración-liquidación rectificativa de la declaración de IVA dentro del procedimiento general de devolución del impuesto. Tal y como ha precisado García-Torres Fernández (2013), el criterio adoptado por el tribunal parece discriminar entre quien efectúa un ingreso por aplicación de la normativa del IVA vigente en ese momento y quien no lo realiza, por tener un saldo a su favor, optando por solicitar su devolución. Y ello a pesar de que, como precisa la citada autora, el sujeto pasivo no hubiese podido solicitar la totalidad de la devolución de la que era deudor el Estado por haber dado cumplimiento de una norma vigente que resultó posteriormente anulada al ser contraria al ordenamiento comunitario, debiendo retrotraerse el cálculo de los intereses de demora a la fecha de la primera solicitud de devolución y no a la de la rectificación.

devolución de ingresos indebidos que conlleva la obligación de pagar intereses desde la fecha del ingreso, así como intereses sobre la totalidad de la cantidad devuelta a contar desde la fecha en la que el sujeto pasivo hubiese solicitado la devolución. A tal efecto recuerda el citado tribunal lo declarado, entre otras, en sus Sentencias de 10 de febrero y 6 de octubre de 2001 y de 23 de febrero y 9 de marzo de 2002, afirmándose en esta última lo siguiente:

Los intereses de demora en la tramitación y pago del justiprecio constituyen, una vez abonado este, una deuda de cantidad líquida, que, de no pagarse, genera, conforme a lo dispuesto por el artículo 1.101 del Código Civil, una obligación de indemnizar daños y perjuicios si se hubiese incurrido en mora, cuya indemnización, al tratarse de una obligación dineraria, ha de consistir, salvo pacto en contrario, en el interés legal, de acuerdo con el artículo 1.108 del Código Civil, y esa misma jurisprudencia declara que se incurre en mora desde que el acreedor exige judicial o extrajudicialmente el abono de los intereses una vez satisfecho el justiprecio, según lo establecido por el artículo 1.100 del Código Civil [...].

Una vez devueltas las cantidades indebidamente abonadas los intereses de estas constituyen una deuda de cantidad líquida, que, en cuanto no se paga, genera una obligación de indemnizar daños y perjuicios si se hubiese incurrido en mora, cuya indemnización, al tratarse de una obligación dineraria, ha de consistir, salvo pacto en contrario, en el interés legal. Y, dado que en el concreto supuesto de autos analizado por el TSJ de Castilla y León la contribuyente solicitó su abono, se constituyó en mora a la Administración, debiendo la misma proceder a su pago.

También la Sentencia de la AN de 18 de abril de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 188/2011) analizó un supuesto en el que tuvo lugar la prescripción del derecho a la devolución por ingresos indebidos por autoliquidación del IVA afectada en virtud de lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005. En el concreto supuesto de autos analizado, a pesar de que se inició una comprobación de alcance parcial de la autoliquidación inicialmente presentada, dicha comprobación no tuvo continuación. Así las cosas, habiéndose producido un ingreso como consecuencia de una regulación legal (la incidencia de las subvenciones en la prorata de deducción del IVA) que fue declarada contraria a la normativa comunitaria señaló la AN que habría que tener presente lo dispuesto por el artículo 221.3 de la LGT/2003, de conformidad con el cual, si el acto de aplicación de los tributos por el que se produjeron ingresos indebidos hubiera adquirido firmeza, el administrado solo podría solicitar la devolución instando o promoviendo la revisión del acto por alguno de los procedimientos de revisión (nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores), según proceda, y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT/2003<sup>20</sup>. Lo dispuesto por el artículo 150 de la LGT/2003 en relación con la no in-

<sup>20</sup> En efecto, tratándose de aquellos supuestos en los que el ingreso cuya devolución se pretenda se hubiera efectuado en virtud de un acto administrativo solo podrá solicitarse aquella instando la revisión del

interrupción de la prescripción por la interrupción de actuaciones y el nuevo cómputo en caso de reanudación se ha de entender respecto del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66 LGT/2003), y no respecto de la prescripción del derecho del administrado a solicitar la devolución (art. 68.3 LGT/2003) o del derecho a obtenerla (art. 68.4 LGT/2003), que la Administración solo podrá interrumpir por actos dirigidos a efectuar la devolución o reembolso.

Conviene tener presente además lo declarado en su día por el TJUE en su Sentencia de 21 de septiembre de 1983 en el sentido de que un Estado no puede ampararse en la falta o en la inadecuación de un determinado procedimiento para el incumplimiento de aquellas obligaciones derivadas del ordenamiento comunitario. Desde nuestro punto de vista en el presente caso la consecuencia final no podía ser otra que la de la restitución o compensación por parte del Estado en cuestión. Se trata además de un supuesto en el que el sujeto pasivo ha recibido una devolución menor o un ingreso a la Administración tributaria mayor, produciéndose en consecuencia un daño, lo que justifica que deban computarse los intereses<sup>21</sup>.

Con posterioridad afirmaría la AN en su Sentencia de 1 de octubre de 2014 (rec. contencioso-administrativo núm. 383/2013), relativa al cómputo de intereses en un supuesto de devolución de ingresos indebidos y, más precisamente, a la determinación del *dies a quo* y del *dies ad quem* que tratándose, no de un supuesto encuadrado dentro de la mecánica del IVA (deducciones o devoluciones de IVA soportado) sino de una duplicidad de pago ocasionada por devengo anterior declarado así por la Inspección de Tributos (lo que implica el supuesto de un ingreso indebido, que ha de ser tratado como tal a efectos de intereses), respecto a la liquidación de intereses el *dies a quo* habrá de determinarse desde las respectivas declaraciones, constituyendo el *dies ad quem* la fecha del acta de Inspección. En definitiva, respecto del *dies a quo* habrá que atender al momento en que se produjo el ingreso de las cantidades a devolver, mientras que el *dies ad quem* vendrá marcado por la fecha del acta de Inspección<sup>22</sup>.

---

acto por los procedimientos adecuados distintos del que recoge el artículo 221 de la LGT/2003. Así sucedería si el acto aún no fuese firme y consentido, interponiendo contra él los correspondientes recursos tendentes a su anulación; y si hubiera ganado firmeza, instando los correspondientes procedimientos especiales de nulidad, revocación o corrección de errores. En todos ellos, siendo estimada la pretensión del interesado se anulará, rectificará o modificará el acto, declarándose por el propio órgano resolutorio el derecho a la devolución. En todo caso a este conjunto de procedimientos especiales de revisión se ha de sumar el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT/2003, destinado a la revisión de actos firmes.

<sup>21</sup> Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TS de 20 de junio de 2013 (rec. de casación núm. 5900/2011), a cuyo tenor, declarada contraria al Derecho Comunitario la aplicación de la prorata, lo que se debe devolver es un ingreso indebido que devengará intereses, constituyendo el *dies a quo* la fecha de ingreso. Por su parte la Sentencia de la AN de 12 de junio de 2013 establece que, una vez declarado el incumplimiento de España al aplicar la prorata en caso de subvenciones, procede devolver el importe de las deducciones que se podrían haber hecho.

<sup>22</sup> Al hilo de la firma de estas actas de inspección, ¿qué tratamiento habría de otorgarse a los intereses de demora sobrevenidos como consecuencia de un acta con acuerdo en la que se reconoce una deducción

Por otra parte, y tal y como clarifica el TEAC a través de su Resolución de 28 de febrero de 2013 (núm. de resolución 00/2643/2011) no existe una norma tributaria que reconozca el derecho al abono de intereses sobre intereses a favor del particular. En efecto, no cabe aludir a la existencia de una norma tributaria que reconozca el derecho del particular, acreedor de la Hacienda Pública, al abono de intereses sobre intereses, convirtiendo la obligación accesoria de abono de estos últimos en una obligación principal generadora de intereses por sí misma hasta la fecha final del pago<sup>23</sup>. Ciertamente el artículo 32.2 de la LGT/2003,

inaplicada por el contribuyente? Una vez reconocido el derecho del contribuyente a la aplicación de una deducción en un procedimiento de inspección (y no teniendo esta a bien extender de oficio y automáticamente los efectos de dicho reconocimiento a ejercicios distintos del comprobado) la devolución instada por el contribuyente en el marco de la subsiguiente rectificación de su autoliquidación, siendo reconocida por la Administración, ¿debe incorporar, o no, intereses de demora desde el momento en que finalizó el periodo voluntario de presentación de la autoliquidación originaria y hasta la fecha de su ordenación? De acuerdo con lo señalado a este respecto por el TS mediante Sentencia de 28 de enero de 2021 (rec. de casación núm. 3010/2018) en dicho caso las cantidades percibidas no se devuelven a través de la mecánica del impuesto (en el presente caso se trataba del IS), sino como consecuencia de la estimación de una rectificación de una autoliquidación que se aplica a un determinado periodo, y con un criterio ya aplicado en otros tras la suscripción de un acto con acuerdo. A tal efecto equipara el TS a una devolución de ingresos indebidos, a los efectos del devengo de intereses, la percepción de una cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación y como corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acto con acuerdo en el que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, estableciendo que en dicho caso los intereses de demora se devengan desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación. A juicio del tribunal cuando la entidad calculó los pagos fraccionados del IS no aplicó la deducción por doble imposición intersocietaria por los dividendos percibidos de su filial por impedirlo el artículo 45 del antiguo TRLIS. Sin embargo, tampoco lo hizo posteriormente cuando presentó la autoliquidación de dicho impuesto, a pesar de lo cual solicitó la rectificación de su autoliquidación cuando la propia Administración le reconoció para los ejercicios posteriores y, mediante acto con acuerdo, dicha deducción y la consiguiente devolución del correspondiente importe, incluidos los intereses. Pues bien para el TS (que, a través de la presente sentencia, desestima recurso de casación interpuesto frente a la Sentencia de la AN relativa a recurso interpuesto contra la resolución del TEAC que desestimaba, a su vez, la reclamación interpuesta contra un acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en concepto de IS del que resultó una determinada cantidad a devolver, pero sin reconocer el derecho de la entidad a percibir intereses de demora, confirmando la sentencia recurrida y anulando los actos recurridos) se ha de entrar a determinar si la devolución en cuestión constituye un ingreso debido o de un ingreso indebido. Y, a este respecto, estima el tribunal que la calificación de una especie de «ingresos indebidos sobrevenidos» proviene de un acto con acuerdo, teniendo el devengo de los intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación su razón de ser en el hecho de que desde el fin del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación es cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que debe devolver. Por tanto, la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación (corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acto con acuerdo en la que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente) devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, tratándose de la devolución de un ingreso indebido.

<sup>23</sup> A la hora de entrar a analizar la naturaleza jurídica de los intereses de demora que se generan mientras la deuda tributaria está suspendida en vía jurisdiccional, debe dilucidarse si se trata de una obligación

puesto en conexión con el artículo 26 de la citada ley en relación con aquellos supuestos de devolución de ingresos indebidos, obliga a la Administración tributaria a abonar el interés de demora regulado en el citado artículo 26 sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose a estos efectos el interés de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

*A priori* la obligación de abonar intereses de demora habría de extenderse hasta la devolución efectiva del ingreso indebido, de tal forma que, en primer término, se devolvería el principal por ese importe y, acto seguido, una vez realizada la devolución de ese principal, se practicaría la correspondiente liquidación de intereses de demora hasta la fecha de la devolución, no pudiendo ya desde ese preciso instante generarse intereses derivados de una devolución de ingresos indebidos que ya estaría satisfecha. Ahora bien, cuestión distinta sería pretender que el importe a satisfacer por la Hacienda Pública en concepto de intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos se incremente a su vez con los intereses correspondientes por el periodo de tiempo que vaya desde el momento en que la Administración procedió a la devolución del importe principal hasta el día en que finalmente se abonen los intereses a que tiene derecho el obligado como consecuencia del reconocimiento del ingreso indebido. Dicha pretensión adolece de todo respaldo normativo.

Tal y como señaló el TEAC en su Resolución de 3 de julio de 2014, a través de la cual se resolvía la pretensión de la parte recurrente relativa a que se calculasen los intereses de

---

accesoria a la principal (como sucede con los que se generan durante el procedimiento administrativo) o si, por el contrario, nos hallamos ante un concepto diferente, que no le permite a la Administración hacer uso de su potestad recaudatoria, aplicándolos directamente en la liquidación final de la deuda, tratándose por el contrario de un concepto diferente e independiente que exige una actuación conforme a la ley jurisdiccional y no la LGT, en virtud de la cual la Administración (como el administrado en caso de devengarse a su favor) dispone de un año para poder reclamar los intereses de demora generados por el retraso en el cobro de la deuda con cargo a la caución o garantía constituida, transcurrido el cual caducaría su derecho a exigirlos. El análisis de esta cuestión fue acometido por el TS mediante Auto de 21 de junio de 2017 (rec. de casación núm. 1700/2017) a través del cual se admitió a trámite recurso de casación para la formación de jurisprudencia sobre dicho particular. Por otro lado, se ha de tener presente que, tal y como afirma el TS mediante Sentencia de 15 de julio de 2021 (rec. de casación núm. 1244/2018), los periodos de interrupción por causa no imputable a la Administración deben tenerse en cuenta al fijar el *dies ad quem* del periodo de devengo de intereses de demora. La Sala comparte al respecto el criterio del abogado del Estado, que sostenía que el plazo de exención de intereses por haber transcurrido el plazo para resolver (12 meses) comienza desde el día en que, sumando las interrupciones no justificadas no imputables a la Administración, se excede de dicho plazo, ya que el artículo 26.4 de la LGT/2003 habla de exención de los intereses de demora por causas no imputables a la Administración. En consecuencia, si para apreciar el computo de 12 meses no basta el mero transcurso objetivo de un año de tramitación sino que a dicho plazo han de restarse los días de interrupción no imputables a la Administración, es lógico pensar que, interpretando el artículo 150.1, párrafo 1.º, de la LGT/2003 en conexión con el artículo 104.2 de la LGT/2003, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento de inspección por causa no imputable a la Administración tributaria se han de tomar en cuenta en la fijación del *dies ad quem* o fecha de finalización del periodo de devengo de los correspondientes intereses de demora.

demora a su favor sobre la base de una determinada cantidad indebidamente ingresada por el mismo antes de proceder a la compensación de dicho importe con el de la nueva liquidación practicada y habiéndose producido una estimación parcial de su reclamación, habiéndose reconocido al sujeto pasivo el derecho a una devolución de ingresos indebidos y procediendo la Administración a compensar de oficio con otras deudas tributarias del sujeto pasivo los intereses a su favor derivados de dicha devolución habrán de calcularse desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acuerde realizar la compensación ya que, al igual que sucede con el pago, la compensación constituye una forma de extinción de deudas. En consecuencia, para el TEAC el *dies ad quem* del abono de dichos intereses habrá de ser el del acuerdo de realización de la compensación, forma de extinción de la deuda como el pago, debiendo coincidir aquel con la fecha en la que se ordene el pago de la devolución, la cual podrá identificarse con la del acuerdo de compensación<sup>24</sup>.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa puede consultarse asimismo a este respecto la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2014 (Res. 02839/2011/00/00), a través de la cual el citado tribunal estimó la reclamación interpuesta relativa a la devolución de intereses de demora a favor del contribuyente ordenando la devolución pretendida, y de conformidad con la cual el día final de cómputo para del cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente será el día en que se ordene el pago de la devolución. Y, no produciéndose dicha circunstancia al no tener lugar el pago por parte de la Administración sino la deducción de las cuotas por parte del obligado tributario, habrá que tener por fecha de finalización del devengo de intereses de demora el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas. En el presente caso las cuotas indebidamente ingresadas estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas hasta que se dedujeron en la autoliquidación

<sup>24</sup> Como es sabido señala el artículo 58.2 b) del RGR que las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, debiendo procederse en la notificación de la liquidación a la compensación de la cantidad que proceda. Ya en su Resolución de 25 de octubre de 2012 había concluido a este respecto el TEAC que:

El *dies ad quem* del devengo de los intereses que nos ocupan coincide, según el reiterado art. 32.2, con «la fecha en que se ordene el pago de la devolución» fecha esta que bien puede identificarse con la del Acuerdo de la compensación (26-05-2011), habida cuenta que la compensación, en definitiva, es un medio de extinción de la deuda tributaria, al igual que lo es el pago, reconociéndolo así el art. 59.1 de la LGT, y modo de extinción de las deudas en general tal y como disponen los artículos 1.195 y ss. del Código Civil. Procede en consecuencia anular la liquidación impugnada a fin de que se liquide una nueva que tome como fecha final del devengo de intereses en favor del contribuyente la establecida por el art. 32.2 de la LGT.

De este modo dejaba claro el TEAC a través de la citada resolución que, habiéndose reconocido al obligado tributario el derecho a una devolución de ingresos indebidos y procediéndose por parte de la Administración a su compensación de oficio con otras deudas tributarias del sujeto pasivo, los intereses a su favor derivados de dicha devolución habrían de calcularse desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acordara realizar la compensación.

posterior. Pues bien, tal y como resuelve el TEAC el *dies a quo* vendrá determinado por el instante en que el ingreso indebido tuvo lugar, mientras que el *dies ad quem* lo constituirá el día en que se ordene el pago de la devolución. Y, no habiéndose producido esta última, debido a que el obligado se dedujo las cuotas, el *dies ad quem* lo constituirá el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

De este modo, tratándose de intereses de demora a favor del contribuyente respecto de cuotas ingresadas indebidamente y deducidas en la autoliquidación del mes siguiente el día final del cómputo no habrá de ser el día en que se ordene el pago, ya que tal circunstancia no ha tenido lugar sino el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que el sujeto pasivo procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

Subraya además el TEAC a través de la citada resolución que, en caso de que la cuantía en cuestión estuviese en poder de la Administración cuando tenía que haber estado en poder del obligado tributario, los intereses de demora habrán de reconocerse a favor de dicho obligado. Y si bien la Administración actúa adecuadamente cuando no procede a devolver las cuotas indebidamente ingresadas, ya que estas habían sido objeto de deducción en la correspondiente autoliquidación, dichas cuotas indebidamente ingresadas estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas y hasta que se dedujeron.

En suma, a través de la citada resolución el TEAC reconoció en todo caso el derecho del sujeto pasivo al abono de los intereses de demora por las cuotas indebidamente ingresadas por IVA, pero que estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas hasta que se dedujeron en un periodo impositivo posterior, a resultas de un procedimiento de ejecución de una liquidación anterior practicada por el obligado y anulada por el propio TEAC. Tras reconocer en primer término el tribunal que la Administración actuó adecuadamente cuando, a resultas de ese procedimiento, no devolvió las cuotas indebidamente ingresadas (dado que estas fueron objeto ya de deducción en una autoliquidación posterior), admite a continuación que, si bien dichas cantidades estuvieron en poder de la Administración hasta su deducción (reconociéndose el derecho del obligado a los intereses sobre la misma), y quedando claro que el *dies a quo* vendrá determinado por la fecha en que se realizó el ingreso, el *dies a quem* lo constituirá la fecha en que se ordene el pago de la devolución la cual, en el presente caso, no habiendo tenido lugar, habrá de sustituirse por el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

Asimismo dentro del ámbito del IVA, y de acuerdo con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 15 de diciembre de 2016, la Administración ha de satisfacer intereses de demora por el periodo de tiempo en que el importe del IVA a la importación estuvo indebidamente en su poder, es decir, hasta la fecha de la autoliquidación en la que dicho IVA soportado pudo ser compensado con el correspondiente IVA devengado o hasta la fecha de su efectiva devolución. En el presente caso, habiéndose producido la calificación del ingre-

so como indebido la entidad reclamante interpuso un incidente de ejecución donde solicitó que el cálculo de intereses de demora se realizara hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución solicitada en la autoliquidación del cuarto trimestre. Pues bien, tal y como señala el TEAC la fecha final del cómputo no debe ser la fecha de la autoliquidación en la que se dedujo el IVA, sino la fecha en la que le fue devuelto al interesado el importe indebidamente ingresado. Se vino a estimar así el incidente de ejecución planteado ordenando el abono de los intereses de demora devengados desde la fecha de ingreso de la cuota de IVA importación y hasta la fecha en la que la Administración efectuó su devolución.

Debe precisarse además que, mediante Resolución de 12 de enero de 2017 (res. 05040/2013/50/00), el TEAC procedió a modificar su criterio en el sentido de admitir que debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo. Y ello sobre la base de estimar que no se ejecutaría la resolución económico-administrativa en sus propios términos si el devengo de intereses de demora dejara de producirse sin haber abonado el montante total de la devolución de pagos fraccionados procedente en derecho, esto es, el principal más intereses de demora hasta la fecha de su pago efectivo, ya que respecto de la parte de la devolución no satisfecha el devengo no se para.

En el presente caso analizado por el TEAC la interesada pretendía que se efectuase el abono de intereses sobre intereses por el pago tardío de los intereses de demora en que había incurrido la Administración. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas acordó inicialmente la devolución de intereses de demora desde la fecha en que se realizaron cada uno de los pagos fraccionados y hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución. Sin embargo, a pesar de dicha orden de pago, existió una demora, motivo por el cual fueron reclamados los intereses devengados desde la fecha de la orden de pago hasta la fecha en que efectivamente fueron abonados.

Pues bien, a pesar de que con anterioridad el TEAC había desestimado peticiones similares de *restitutio in integrum* defendiendo que el abono de intereses sobre intereses adolecía de sustento en ninguna norma de naturaleza tributaria, y teniendo presente que el TC ha venido poniendo de manifiesto su escepticismo frente al diferente tratamiento que el legislador otorga al pago de los intereses moratorios en función de cuál sea la posición acreedora o deudora de la Administración (estimando a tal efecto que no existe otra fórmula con la que compensar el tiempo injustificado que media entre el acuerdo de devolución y el efectivo pago), a través de esta Resolución de 12 de enero de 2017 el TEAC concluye que la resolución económico-administrativa no sería debidamente ejecutada en sus propios términos si el devengo de intereses de demora dejara de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución. Y, siendo lógico que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que haya sido abonada concluye el citado tribunal que resulta igualmente lógico que el devengo no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha, en el caso, los intereses de demora.

De este modo el TEAC procedió a modificar su criterio entendiendo que debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo. A resultados de lo anterior el TEAC acogió el criterio mantenido por el TS desde su Sentencia de 18 de junio de 2009 (rec. de casación núm. 4124/2003) y anuló el acuerdo de ejecución dictado al objeto de que se acordara la devolución de los intereses de demora generados por el ingreso tardío de los intereses derivados del ingreso indebido de los pagos fraccionados, aceptando la posibilidad de devengo de intereses sobre los intereses.

En suma, a la luz de este cambio de criterio procede abonar al contribuyente intereses de demora sobre los intereses devengados y no pagados por el retraso en la devolución de pagos fraccionados indebidos concedida en ejecución de una resolución del TEAC. No se ejecutaría la resolución económico-administrativa en sus propios términos si el devengo de intereses de demora dejara de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora hasta la fecha de su pago efectivo). El devengo no se detiene respecto de la parte de la devolución no satisfecha. Por lo tanto debe procederse a abonar los intereses de demora sobre los intereses devengados por los pagos fraccionados ingresados indebidamente, computados desde la fecha en que tuvo lugar la devolución del principal y hasta la fecha de su pago efectivo.

Por lo que respecta a la cuestión relativa al alcance del significado que adquiere la expresión «fecha en que se ordene el pago de la devolución», la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014 (res. 02256/2012/00/00) analizó un supuesto en el que el citado tribunal, tras recordar el contenido de lo señalado en los artículos 115 y 116 de la LIVA, clarifica que, a tenor de la estricta literalidad contenida en la regulación de la LGT/2003 (art. 31.2) relativa al pago de intereses de demora por el transcurso del plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo (en el presente caso, del IVA) sin ordenarse el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, la expresión contenida en el citado artículo 31.2 referente a la «fecha en que se ordene el pago de la devolución», que sirve de cierre al periodo temporal de devengo de intereses, no puede entenderse más que en sus estrictos términos literales, rechazándose en consecuencia la posibilidad de extender el periodo de devengo de intereses hasta el día del cobro efectivo.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC fue dictada una orden de devolución de fecha 31 de julio de 2009, esto es, un día después de que finalizase el plazo para obtener la devolución, reconociéndose, por tanto, los intereses de ese día. Sin embargo, la Administración tributaria, acogiéndose a la opción prevista en el artículo 132.1 del RGGIT<sup>25</sup>, en

<sup>25</sup> Como es sabido de conformidad con lo dispuesto por el citado precepto reglamentario, habiéndose iniciado el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución a instancia de parte, se

vez de ordenar el pago de la devolución por transferencia (medio elegido por la entidad y que, automáticamente, habría determinado el abono de la cantidad reconocida en cuenta), lo realizó mediante cheque cruzado, con lo que el cobro de la cantidad se vio retrasado.

Siendo iniciado el correspondiente procedimiento a instancia de parte, dicho procedimiento concluyó sin embargo cuando la Administración inició de oficio un procedimiento de inspección para comprobar la procedencia de la devolución, circunstancia esta última que, *a priori*, no habría de invalidar la manifestación de voluntad realizada por el interesado en cuanto al medio de pago, plasmada en la solicitud de devolución.

En todo caso el TEAC resolvió la cuestión desestimando las alegaciones efectuadas por la entidad y confirmando el acuerdo de liquidación de intereses, si bien optó por reconducir a la interesada, en este punto, al expediente de responsabilidad patrimonial de la Administración por funcionamiento anormal de la Administración.

Con posterioridad, refiriéndose igualmente al alcance de la expresión «fecha en que se ordene el pago de la devolución» y, más precisamente, en relación con la conformidad o no a Derecho del devengo de intereses de demora a favor del contribuyente liquidados por la Administración, analizó el TEAC mediante Resolución de 15 de febrero de 2017 (res. 02146/2013/00/00) un recurso interpuesto contra la ejecución en el *dies ad quem* del devengo de intereses de demora, habiéndose anulado el acuerdo sancionador, al ser la cantidad ingresada por la sanción la única que se devolvió en el acuerdo impugnado. Pues bien, partiendo de lo establecido en el artículo 32.2 de la LGT/2003 (que, como ya sabemos, establece como *dies ad quem* para el devengo de intereses de demora la fecha en que se ordene el pago de la devolución) concluye el TEAC que dicha expresión debe identificarse con la fecha del acuerdo en que el órgano competente ordena realizar el pago del principal, no pudiendo extender el periodo de devengo de intereses de demora hasta la fecha del

---

atenderá a lo manifestado por el mismo en lo que se refiere al medio de pago en su escrito. Con carácter general los artículos 131 y 132 del RGGIT regulan el procedimiento para la ejecución de las devoluciones sin establecer ningún plazo en el que el contribuyente deba recibir el cobro efectivo de la devolución una vez emitida la correspondiente orden de pago, motivo por el cual no se establece ninguna consecuencia por una posible dilación imputable a la Administración en hacerse efectivo el mismo, no teniendo cobertura legal la exigencia de intereses de demora por el transcurso de dicho periodo de tiempo. Señala concretamente el artículo 132.1 del RGGIT que:

El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta que el obligado tributario o su representante legal autorizado tengan abierta en una entidad de crédito. Cuando el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución se hubiera iniciado a instancia del obligado tributario, se atenderá a lo manifestado por este en su escrito.

Adviértase en consecuencia que el citado precepto no establece penalización alguna en lo referente al devengo de intereses de demora para el caso de que la Administración escoja como medio de pago uno distinto al indicado por el obligado tributario.

efectivo pago de la devolución. Y, a pesar de que el artículo 73 de la Ley 47/2003 diferencia entre «ordenación del pago» y «pago material», el legislador no define qué debe entenderse como orden de pago, lo que no es obstáculo para entender que la orden de pago no puede identificarse con el pago efectivo de la devolución y que el legislador señala como *dies ad quem* la fecha en que se produce la orden de pago y no la fecha en que se produce el abono de la devolución.

Téngase presente además que, tal y como precisa el TEAC mediante Resolución de 5 de noviembre de 2015 (res. 00710/2013/00/00), relativa al reintegro de devoluciones obtenidas como consecuencia de regularización con liquidación «a devolver», el sujeto pasivo al que se le estime la reclamación deberá ingresar lo que en su día le fue devuelto, debiendo pagar además intereses por el tiempo que hubiese en su poder el importe de la referida devolución, no porque hubiese incurrido en mora, sino por el carácter «financiero» o «retributivo» de los mismos, que en el presente caso permitió a una de las partes de la relación jurídico tributaria disfrutar una rentabilidad que, en puridad, no le correspondía. La base de cálculo de estos intereses vendrá determinada además por el importe total que le fue reintegrado, la cuota diferencial más intereses, sin que por ello se considere que concurre anatocismo, desde la fecha en la que se percibió hasta el día en que se cumplió el plazo de dos meses desde que, en el presente caso, tuvo entrada la sentencia del TS para su ejecución.

De cualquier manera, parece claro que el cómputo del periodo de liquidación de intereses debe efectuarse teniendo en cuenta las fechas exactas en las que se hayan producido las dilaciones. Y ello teniendo en cuenta que cuando el artículo 32.2 de la LGT/2003 señala que las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo de exigencia de intereses de demora, con el empleo de la expresión «las dilaciones no se tendrán en cuenta» el citado precepto está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido. Los descuentos por dilaciones han de computarse, por tanto, cuando se producen estas, de manera que el cómputo del periodo de liquidación de intereses habrá de efectuarse teniendo en cuenta las fechas exactas en las que se hayan producido las dilaciones<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Véase en este sentido la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2019 (res. 00/02392/2016/00/00). En el caso concreto analizado alegó el contribuyente la improcedente determinación del día inicial de devengo de intereses de demora reconocidos a su favor argumentando que el devengo de intereses de demora con ocasión de la devolución de ingresos indebidos comenzaría a computarse desde la fecha en la que se hubiese realizado el ingreso indebido, esto es, desde la fecha de finalización del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación, al determinar la fecha de comienzo de los periodos de devengo tanto de la devolución reconocida respecto de 2008 como de 2009, la Inspección no tomó en consideración el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, sino el 21 y el 20 de noviembre de 2009 y 2010, respectivamente, no realizando además la más mínima justificación de tal demora.

### **3. Extensión de la obligación de abonar intereses de demora en el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos cuando es la Administración la que se retrasa en la devolución de las cantidades correspondientes**

Afirma la AN mediante Sentencia de 7 de marzo de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 675/2012), al hilo de la cuestión relativa al reconocimiento del derecho de un recurrente a percibir los intereses de demora que procediesen sobre el importe de la devolución reconocida en el seno de un procedimiento de comprobación inspectora, que no existe en justicia ningún motivo legítimo y válido para sustraerse al cumplimiento del citado deber de satisfacer intereses de demora cuando la propia Administración, de manera formal y expresa, ha reconocido la procedencia de reintegrar al recurrente.

De este modo el citado órgano judicial vino a reconocer la validez de lo declarado por el TEAC en su Resolución de 23 de octubre de 2008, en la que se consideró un precedente administrativo constitutivo de un verdadero acto propio de cara a entender, en un supuesto anterior a la entrada en vigor del RGGIT, que no existía razón jurídica suficiente para mantener que hubieran de satisfacerse intereses de demora sobre las devoluciones reconocidas por la Inspección de los Tributos en el seno de un procedimiento de comprobación que hubiera puesto fin a un procedimiento de gestión tributaria de devolución iniciado mediante autoliquidación por el obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 124 y 127 de la LGT/2003 (reconociendo este último precepto, en todo caso, la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar) y que no hubieran de satisfacerse esos mismos intereses cuando las devoluciones fuesen reconocidas por la Inspección de los Tributos en el seno de un procedimiento inspector propiamente dicho, cuando este se hubiera iniciado una vez concluido el procedimiento de devolución.

Ciertamente se trata de un criterio que, en la actualidad, podría proyectarse sobre aquello que establece el artículo 191.4 del RGGIT, relativo a los intereses en el procedimiento inspector, procediendo a diferenciar a tal efecto entre devolución de ingresos indebidos y devoluciones derivadas de la normativa de un tributo, y con remisión respecto a estas últimas al artículo 125.4 del citado reglamento<sup>27</sup>. Y ello atendiendo a la consabida naturaleza indemnizatoria de los intereses, que compensan la disposición por una parte, en este caso la Administración tributaria, de una determinada cantidad de dinero por tiempo superior al debido.

<sup>27</sup> Como es sabido dispone el citado artículo 191.4 del RGGIT que:

4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:
  - a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
  - b) [...].

En definitiva, con carácter general procede reconocer intereses de demora a favor del contribuyente respecto de aquellas cuotas ingresadas indebidamente y deducidas en la autoliquidación del mes siguiente, siendo la fecha de finalización del devengo de intereses el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas<sup>28</sup>.

Por otra parte, con fecha 30 de junio de 2014 (rec. de casación núm. 2164/2013), el TS dictó una nueva Sentencia en materia de cobro de intereses de demora cuando es la propia Administración tributaria la que se retrasa en la devolución de cantidades relacionadas con el pago de impuestos a través de la cual se confirmaba el criterio defendido por la AN en el fallo recurrido, contrario a la versión del órgano administrativo. A través de la citada sentencia se procedió a desestimar por parte del Alto Tribunal el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la AN de 9 de mayo de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 188/2010) la cual, a su vez, había estimado el recurso formulado frente a la Resolución del TEAC de 7 de abril de 2010, que declaraba no haber lugar a la reclamación interpuesta frente a una Resolución dictada en ejecución de anterior fallo del TEAC de 26 de junio de 2008.

En el supuesto de autos analizado se debatía acerca de la obligación de la Administración tributaria de satisfacer nuevos intereses de demora ante el retraso en el pago de los intereses devengados en una devolución tributaria. Concretamente en el caso enjuiciado la entidad afectada –una entidad financiera– había recibido una devolución sin intereses de demora, por lo que decidió reclamar nuevamente a Hacienda. La Administración, como respuesta, defendió que lo que reclamaba el banco no tenía el carácter de obligación de índole tributaria, ya que esta se cumplió cuando se reconocieron y liquidaron los intereses de demora a favor de la reclamante, en cumplimiento del fallo, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32, apartados 1 y 2, de la LGT/2003. De este modo se trataría de una devolución derivada de la gestión del impuesto, no existiendo a juicio del TEAC ninguna norma en la que pudiera fundamentarse el reconocimiento del perjuicio esgrimido por la entidad.

Habiendo fallado la AN a favor de la entidad reclamante reconociendo que los intereses de demora forman parte de la deuda tributaria<sup>29</sup> la Administración General del Estado

<sup>28</sup> Téngase presente además a este respecto que, tal y como se encargó de reconocer el propio TS en su Sentencia de 10 de mayo de 2010, los intereses de demora presentan un carácter reparador, ya que a través de la percepción de los mismos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria en plazo y, por tanto, la indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el período de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración.

<sup>29</sup> A tal efecto había concluido la Sentencia de la AN de 9 de mayo de 2013 que no se trataba en el presente caso de determinar los intereses de los intereses sino el *dies ad quem* para el cómputo del plazo de los intereses que debieron acompañar a la devolución de ingresos indebidos. Y, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 32.2 de la LGT, los intereses de demora habrán de devengarse desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución.

recurrió dicho pronunciamiento en casación, argumentando que la Audiencia se excedió «claramente» del ámbito del incidente de ejecución y entendiendo que la cuestión de los intereses de intereses en un procedimiento económico-administrativo debía plantarse en un procedimiento autónomo.

Sin embargo, de conformidad con lo declarado por el TS sí existe previsión al respecto en la legislación tributaria, la cual no contempla la determinación de «los intereses de los intereses», sino el día máximo para el cómputo del plazo de los intereses que debieron acompañar a la devolución de ingresos indebidos. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32.2 de la LGT/2003 los intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución.

De este modo entiende el TS que, puesto que la Administración tributaria no abonó a tiempo los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, obligando a la entidad a reclamar su abono, no se estaría cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la LGT/2003, ni se ejecutaría dicha resolución económico-administrativa en sus propios términos, vulnerándose además las exigencias del artículo 66.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), relativo a aquellos supuestos en los que el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora). Tal y como precisa el TS, de cara al cálculo del montante que ha de tenerse en cuenta para fijar los intereses de demora, dichos intereses de demora habrán de dejarse de devengar respecto de la parte de la devolución que fue abonada como principal, no deteniéndose en cambio el periodo de su cómputo respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha (intereses de demora) hasta el preciso momento en que, finalmente, se ordene su pago.

En suma, el devengo de intereses de demora correspondientes a la devolución de ingresos indebidos tiene lugar hasta su abono efectivo, no dejando de producirse el devengo de dichos intereses si no se abona el montante total de la devolución que resultase procedente en Derecho, integrado por el principal más los intereses de demora.

El TS aplica el artículo 32.2 de la LGT, de conformidad con el cual los intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución, no produciéndose infracción alguna de los preceptos invocados en el recurso de la Administración. Puesto que la Administración tributaria no abonó a tiempo los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, concluye el TS que no se está cumpliendo con lo dispuesto en dicho artículo 32.2 de la LGT/2003.

En opinión del TS el criterio adoptado por la AN no había infringido ninguno de los preceptos invocados en el recurso ya que, limitándose estos últimos a establecer que constituye una obligación de contenido económico impuesta por la legislación tributaria a la Admi-

nistración la de pagar intereses de demora (art. 30.1 LGT/2003), calculados conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de dicha ley, esta obligación alcanza a los supuestos de devolución de ingresos indebidos, tal y como se desprende de los artículos 32.2 de la LGT/2003 y 191.4 a) del RGGIT. En palabras del TS:

[...] Como la Administración tributaria no abonó el 3 de marzo de 2006 los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, obligando a la entidad a reclamar su abono, que vio reconocida su pretensión por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 26 de junio de 2008, no se estaría cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria, ni se ejecutaría dicha resolución económico-administrativa en sus propios términos, como exige el artículo 66.1 del Reglamento General de Revisión, si el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora). Lógico resulta que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que fue abonada el 3 de marzo de 2006 (principal), pero igualmente lo es que no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha (intereses de demora) hasta el preciso momento en que, finalmente, se ordenó su pago el 18 de marzo de 2009.

Ciertamente con anterioridad, mediante Sentencia de 7 de junio de 2013 (rec. de casación núm. 4320/2010), había resuelto el Alto Tribunal un caso similar adoptando un criterio esencialmente diverso. Sin embargo, y tal y como reconoce el TS en su Sentencia de 30 de junio de 2014 (rec. de casación núm. 2164/2013), en dicho supuesto concluyó el tribunal que interesaba ir más allá de lo que demandaba la ejecución de una sentencia, en la medida en que se pretendía algo que no había sido oportunamente pedido, como era el pago de intereses sobre los intereses de demora devengados. Tal y como afirmó por aquel entonces el Alto Tribunal en su Sentencia de 7 de junio de 2013:

Como se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesorias (intereses anatocistas) sobre la propia obligación accesorias de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones.

Se trataba no obstante de una afirmación que no constituía sino un *obiter dictum* contenido en un pronunciamiento aislado carente en consecuencia de toda vinculación frente a lo dispuesto por el artículo 32.2 de la LGT/2003<sup>30</sup>. En suma, en el supuesto debatido en

<sup>30</sup> Conviene no olvidar además que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, relativo a los intereses a cargo de la Hacienda Pública, en materia tributaria se ha de aplicar lo dispuesto en su legislación específica.

la Sentencia de 30 de junio de 2014 se aludía a la ejecución de una resolución económico-administrativa, habiéndose admitido a trámite por parte del TEAC el incidente de ejecución y resolviéndose en cuanto al fondo por considerarse que la cuestión que suscitaba la entidad afectaba a la efectiva realización de su pronunciamiento.

Tal y como reconoce además la AN mediante Sentencia de 28 de octubre de 2016 (rec. contencioso-administrativo núm. 514/2014), devengan intereses de demora las devoluciones no solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Administración. En efecto, aquellas devoluciones acordadas por la Administración como consecuencia de las comprobaciones tributarias que realice y que excedan de las solicitadas por el obligado tributario devengan intereses de demora. Dichas devoluciones se consideran devoluciones derivadas de ingresos indebidos y, por tanto, se liquidan desde que el sujeto presentó la declaración, aunque no se solicitasen en ese momento. Por su parte las retenciones y pagos fraccionados dejan de ser debidos a partir del momento en que se presenta la autoliquidación.

Para finalizar se ha de hacer referencia a la Sentencia del TS de 6 de julio de 2018, a través de la cual se analizaba la cuestión relativa a la procedencia de que una cuantía adicional de intereses de demora tributarios no reconocida por un tribunal económico-administrativo devengue a su vez a favor del contribuyente intereses de demora, cuando posteriormente son reconocidos por un tribunal de justicia, por el tiempo transcurrido entre el momento en el que debió reconocerse el mayor importe del interés de demora por la Administración y el momento en el que finalmente se reconoce el derecho a percibirlos por el órgano jurisdiccional.

En el concreto supuesto planteado inicialmente, el TEAC reconoció el derecho de una aseguradora de vida comunitaria a percibir la devolución de unas retenciones sobre dividendos contrarias al ordenamiento jurídico como consecuencia de una normativa que vulneraba el Derecho de la Unión Europea, junto con intereses de demora, reconocidos a partir de los seis meses posteriores a la presentación de la solicitud de devolución. Dicho reconocimiento se amplió no obstante posteriormente hasta la fecha de la presentación de la solicitud de devolución en virtud de la sentencia de la AN, la cual resultó finalmente casada por el Alto Tribunal, reconociéndose que el único procedimiento que cabía apreciar para la solicitud de devolución de las retenciones era el previsto para la devolución de ingresos indebidos, motivo por el cual, de acuerdo con la normativa aplicable, debían pagarse intereses de demora desde el preciso instante en que se produjo la retención indebida y no desde que se presentó la solicitud de devolución ni, como pretendía inicialmente la Administración, desde los seis meses posteriores a esta.

Se apoya así el TS en la llamada *restitutio in integrum*, que no constituye sino el restablecimiento de una situación jurídica como si el acto o situación causante de un perjuicio no hubiese existido. En aplicación de los principios de equivalencia y efectividad el TS reconoce que es necesario que se perciban intereses por la totalidad del periodo de tiempo en el que el contribuyente se ha visto privado de la disponibilidad del dinero como consecuencia del ingreso indebido de un tributo contrario al ordenamiento comunitario, estiman-

do además que la deuda tributaria no se detiene con la sentencia, sino que prosigue y se aumenta hasta su pago definitivo.

Debe precisarse no obstante que en el presente caso planteado el principal de la deuda tributaria indebidamente ingresada ya había sido devuelto tras la resolución del TEAC junto con el menor importe de intereses de demora reconocido en esa instancia de revisión administrativa, de manera que, al amparo del pronunciamiento del TS, no se estaba restituyendo de forma íntegra al contribuyente por el lapso de tiempo transcurrido desde el momento en que debió reconocerse y pagarse este interés en sede del TEAC hasta el momento en que se reconoce y paga con posterioridad.

De cualquier manera, de cara a un completo resarcimiento del daño sufrido por el contribuyente se le ha de reconocer a aquel el derecho a percibir intereses de demora por el retraso sufrido hasta su reconocimiento y percepción, impidiéndose con ello que pueda llegar a demorarse el pago por la Administración a expensas del acierto de una instancia superior<sup>31</sup>.

## Referencias bibliográficas

- Badás Cerezo, J. y Marco Sanjuán, J. A. (1998). Devoluciones y reembolsos. En J. Badás Cerezo, J. A. Marco Sanjuán y C. Lamoca Pérez, *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Comentarios a la Ley 1/1998 y criterios de desarrollo. Efectos en la organización y métodos de trabajo de las Administraciones Tributarias*. Lex Nova.
- Eseverri Martínez, E. (1999). Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En *Manual Práctico*. Francis Lefebvre.
- Fenellós Puigcerver, V. (1998). *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes)*. Tro Ediciones.
- García Novoa, C. (1993). *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- García-Torres Fernández, M.<sup>a</sup> J. (2013). Los intereses de demora por devolución de IVA en un caso de contravención del Derecho comunitario. *Boletín Crónica Tributaria*, 5.
- Garrido, M. A. (2018). La Administración no puede lucrarse por su inacción. *Juris & Lex*, 161.
- Gomar Sánchez, J. I. (1998). Los tipos de interés tributarios (tanto el legal como el de demora) producen casos de enriquecimiento injusto. *Quincena Fiscal*, 6, 47-54.
- Gorospe Oviedo, J. I. y Pérez de Ayala Becerril, M. (1998). Cuestiones pendientes en

<sup>31</sup> En este sentido se pronuncia Sosa Pons-Sorolla (2018).



los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 189, 49-82.

Merino Jara, I. (1998). Devoluciones y reembolsos. En R. Calvo Ortega, C. Checa González e I. Merino Jara (Coords.), *Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Lex Nova.

Mora Lorente, D. (1999). Valoración crítica de la elevación sobre el interés legal en la definición del interés de demora tributario: consagración y extensión por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los

Contribuyentes a los intereses devengados en el marco del artículo 155 de la LGT. *Jurisprudencia Tributaria II*.

Quintana Ferrer, E. (2004). *Devolución de ingresos indebidos y Ley General Tributaria*. Lex Nova.

Rodríguez Márquez, J. (1999). *El interés de demora en la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

Sosa Pons-Sorolla, J. (2018). Intereses de demora tributarios y «restitutio in integrum». *Diario Expansión*. [www.expansion.com](http://www.expansion.com) (consultada el 27 de julio de 2018).



# Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022

**Alfonso Mas Ortiz**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz (España)*

[alfonso.mas@uca.es](mailto:alfonso.mas@uca.es) | <https://orcid.org/0000-0002-1327-1075>

## Extracto

El régimen especial de arrendamiento de viviendas regulado en el impuesto sobre sociedades ha sufrido desde su instauración diversas reformas que lo han llevado, desde nuestro punto de vista, a cambiar los fundamentos de su creación.

Esa incontinente voluntad del legislador de modificar sus parámetros culmina en 2022 con el recorte de su principal atractivo: la bonificación de la cuota. Se trata, a nuestro entender, de una incorrecta interpretación extensiva de la aplicación de un tipo mínimo de tributación que deviene en la pérdida de atractivo del régimen, lo que supondrá con gran probabilidad una reducción de entidades acogidas al mismo.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades; arrendamiento; régimen especial; bonificación.

Fecha de entrada: 31-01-2022 / Fecha de aceptación: 27-02-2022

**Cómo citar:** Mas Ortiz, A. (2022). Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 39-62.



# Housing rental institutions: Volatility and uncertainty. Subsidy cuts in 2022

Alfonso Mas Ortiz

## Abstract

Since its introduction, the special regime for residential leasing regulated in the corporate income tax has undergone several reforms which have led it, in our view, towards changes in the very foundations on which it was created.

Lawmakers' persistent desire to modify its parameters led to a reduction of its main incentive in 2022: the reduction of the tax liability. In our opinion, this is an incorrect and extensive interpretation of the application of a minimum rate of taxation that results in the loss of attractiveness of the arrangement, which will most likely lead to a reduction in the number of entities that are covered by it.

**Keywords:** corporate income tax; leasing; special regime; rebate.

**Citation:** Mas Ortiz, A. (2022). Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 39-62.



## Sumario

1. Introducción
  2. Ámbito de aplicación: evolución
    - 2.1. Objeto social
    - 2.2. Compatibilidad
    - 2.3. Tipología de la vivienda y tipo de arrendamiento
    - 2.4. Número mínimo de viviendas, tamaño y permanencia mínima
    - 2.5. Bonificaciones
  3. El concepto de actividad económica: parámetros excluyentes
    - 3.1. Regulación anterior de la entidad patrimonial
    - 3.2. Regulación en el IRPF
    - 3.3. Regulación actual de la entidad patrimonial
    - 3.4. Años de vacío legal: 2007 a 2014
    - 3.5. Situación actual: la externalización de servicios
  4. Conclusiones
- Referencia bibliográfica

## 1. Introducción

La exposición de motivos de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, dispone en su preámbulo que en el impuesto sobre sociedades se establece una tributación mínima del 15 % de la base imponible para aquellos contribuyentes del impuesto con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20.000.000 de euros.

No obstante, y sin consideración a esa cifra de negocios, también se modifica el artículo 49 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al minorar la bonificación en la cuota íntegra de las entidades acogidas al régimen especial de arrendamiento de viviendas del 85 al 40 %, tratando con ello de que el tipo mínimo impositivo de estas no sea inferior al 15 %, recortando la bonificación sin tener en cuenta el volumen de negocio.

Esta pérdida de bonificación se produce en un contexto legislativo en el que se considera «gran tenedor de inmuebles»<sup>1</sup> a aquella entidad que posea al menos diez inmuebles urbanos, cuando el régimen especial tributario objeto de estudio es de aplicación a aquellas entidades que cuentan al menos con ocho viviendas, y sin olvidar que dicho régimen especial para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas<sup>2</sup> fue creado por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, al objeto según la propia exposición de motivos de la norma de «estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler y dar respuesta a la necesidad social de contar con un parque de viviendas en alquiler, hoy muy limitado».

Un régimen especial que como el propio preámbulo citado disponía:

beneficiará a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo, y se concreta en una bonificación de la cuota impositiva que resulte de la aplicación del régimen general... La bonificación se incrementa en el supuesto de viviendas alquiladas que cumplen un mayor papel social en los términos definidos por la norma...

<sup>1</sup> Excluyendo en el cómputo garajes y trasteros, como reza el artículo 4.1 del Real Decreto 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID 19. Esta condición de «gran tenedor» ha implicado moratorias y rebajas en el cobro de los arrendamientos, por el momento, a la espera de la redacción definitiva de la nueva Ley de vivienda.

<sup>2</sup> Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 27 de abril de 2003, se añade un capítulo III en el título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS/95).

Por tanto, hizo uso el legislador de la vertiente extrafiscal de la que gozan los tributos, y, en aplicación de la misma, se creó un régimen que tiene la finalidad de fomentar el mercado del alquiler mediante la creación de estímulos fiscales a la actividad de arrendamiento cuando la misma se lleva a cabo por personas jurídicas.

Esta declaración de intenciones resulta meridianamente clara, siendo matizada a continuación, al manifestarse que no se fomentará el alquiler en sí mismo, sino únicamente el destinado a los «sectores de poder adquisitivo medio o bajo». Adicionalmente, la bonificación se incrementará en las viviendas que «cumplen mayor papel social». La bonificación abarcaría no únicamente a los rendimientos que se obtengan del arrendamiento en sí mismo, sino que se extenderá incluso a las «ganancias derivadas de su enajenación».

Nuestro objetivo lo centraremos en el análisis de la regulación legal del régimen en los pocos años que lleva vigente, lo que nos permitirá observar, en primer término, como el objetivo relativo al fomento del arrendamiento como «labor social» se desdibuja a través de las sucesivas modificaciones que sufre la regulación, en concreto la primera al año siguiente de su propia creación. En segundo término, analizaremos cómo la intención de fomentar la actividad de arrendamiento de viviendas no resulta eficaz si no se confiere estabilidad y seguridad jurídica a los incentivos propuestos, si no se otorga una base firme a la regulación que permita que los proyectos de actividades económicas acogidos al régimen conozcan los parámetros, límites y ventajas de crear una estructura que encaje en la configuración del régimen especial. En concreto, pondremos el acento en el estudio de la necesidad de contar con un empleado contratado por parte de la sociedad arrendadora, que ha sido objeto de vaivenes incompatibles con una estabilidad regulatoria necesaria en toda planificación fiscal seria.

De esta forma, el análisis de las modificaciones regulatorias que sufre, en el sentido amplio del término, este régimen especial contemplado en el impuesto sobre sociedades, nos conducirán, indefectiblemente, a concluir que el mismo necesita una redefinición del objetivo, ya que, con la configuración actual, indudablemente, no se fomenta el arrendamiento de viviendas.

## 2. Ámbito de aplicación: evolución

### 2.1. Objeto social

La piedra angular de un régimen viene constituida, lógicamente, por la determinación de los sujetos que pueden acogerse al mismo. Inicialmente, el artículo 68 quáter de la LIS/95 dispuso en lo que constituye la redacción inicial del régimen especial que podían acogerse al régimen previsto «las sociedades que tengan por **objeto social exclusivo** el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español». Dicho inciso se mantiene idéntico en la regulación posterior del artículo 53 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

No obstante, la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, matiza el ámbito subjetivo, ya que la redacción del artículo 53 mencionado establece que «podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como **actividad económica principal** el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español» (La negrita es nuestra). Obviamente, la redacción anterior con el objeto social exclusivo conminaba a las sociedades interesadas a acogerse a este régimen a redefinir su objeto social, ya que el término «exclusivo» lo consideramos bastante alejado de la realidad, toda vez que en el ámbito inmobiliario lo más frecuente es que las sociedades posean un objeto social definido ampliamente para poder afrontar, eventualmente, con la misma sociedad diferentes aspectos de la actividad inmobiliaria (promoción, rehabilitación, comercialización, etc., y, por supuesto, el arrendamiento).

La redacción del vigente artículo 48 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), mantiene el mismo tenor literal en este aspecto.

## 2.2. Compatibilidad

La regulación inicial de la mencionada LIS/95 establecía que la exclusividad era compatible con la inversión, al disponer el artículo 68 quarter, en su apartado primero «en locales de negocio y plazas de garaje para su arrendamiento, siempre que su valor contable conjunto no exceda del 20 por ciento del valor contable total de las inversiones en vivienda de la entidad».

La exposición de motivos de la referida Ley 23/2005 justifica que se realicen modificaciones en un régimen que no llevaba vigente ni dos ejercicios, estableciendo que «para estimular la realización de esta actividad, se eliminan algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y se introducen otros requisitos para dar una mayor coherencia a su aplicación».

En concreto, el artículo 53 tras la nueva redacción de la norma referida dispone que la actividad de arrendamiento de viviendas será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el periodo mínimo de mantenimiento, obviándose la referencia al 20 % del valor contable.

El apartado 2, en su letra e), del artículo mencionado concreta el alcance con el que se permiten desarrollar esas actividades complementarias en el seno del régimen especial, fijando que al menos el 55 % de las rentas del periodo impositivo<sup>3</sup> tengan derecho a la aplicación de la bonificación que regula el propio régimen especial.

---

<sup>3</sup> Se excluyen en este cálculo las rentas derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el periodo mínimo de mantenimiento que examinamos posteriormente.

No le resultaría muy eficaz este criterio al legislador, pese a que parece de sentido común que las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas supongan la mayoría de los ingresos de esa entidad dedicada precisamente al arrendamiento, cuando se abre otra vía en la modificación de 2012<sup>4</sup> al establecerse, como alternativa, que al menos el 55 % del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación.

Esto es, a partir de la modificación comentada, vigente actualmente, no se requiere que la mayoría de las rentas de una entidad que tiene por objeto el arrendamiento de viviendas proceda, precisamente, del arrendamiento de las mismas, sino que es suficiente que el activo de la entidad esté constituido por viviendas susceptibles de generar arrendamientos, en disposición de arrendarse. Desde nuestro punto de vista, en aras al principio de seguridad jurídica, términos como viviendas «ofrecidas en arrendamiento» deben ser desterrados de nuestra normativa, ya que es obvia la ambigüedad que supone la expresión y la falta de concreción añadida a su alcance.

### 2.3. Tipología de la vivienda y tipo de arrendamiento

Cuando se crea este régimen especial en el impuesto sobre sociedades los requisitos para las viviendas eran diferentes en función de si eran de protección oficial o no. Como requisitos comunes a todas las viviendas, debemos destacar que, si se habían adquirido dichos inmuebles sobre plano, únicamente podían tener un valor del 20 % sobre el global de viviendas de la sociedad. Además, un tercio de las viviendas ofrecidas en arrendamiento o arrendadas debían incorporar una opción de compra a favor del arrendatario.

Ahora bien, si además de arrendar viviendas protegidas, se arrendaban viviendas de renta libre, se adicionaban como requisitos otros dos: el primero, que las viviendas debían haber sido adquiridas a su valor de mercado, teniendo además una antigüedad inferior a tres años, y el segundo requisito relativo al tamaño de dichas viviendas.

En resumen, porque verdaderamente la regulación no podía ser más confusa, podían acogerse al régimen de sociedades que arrendaran viviendas según tres tipos de posibilidades, creando a este efecto por tanto verdaderos «subrégimenes»:

- Arrendamiento de viviendas de protección oficial (VPO), un tercio con opción a compra.
- Arrendamiento de viviendas libres, un tercio con opción a compra, pero con un tamaño máximo y adquiridas con una antigüedad inferior a tres años.

---

<sup>4</sup> Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

- Arrendamiento de viviendas libres, sin opción a compra, que podían haber sido construidas o promovidas por la propia entidad.

Desde nuestro punto de vista, la regulación en este aspecto, junto a otros que comentaremos, adolecía de una correcta sistematización, que incluso llega a ser enrevesada<sup>5</sup>, toda vez que las condiciones para el arrendamiento de VPO y las demás se entremezclan en el mismo apartado del artículo, alejando la redacción de la claridad exigible a toda norma impositiva.

De esta forma, con esta regulación tan compleja y prolija, entendemos que el legislador estimara que el régimen no iba a tener el éxito perseguido, por lo que en la redacción definitiva de 2004, esto es, apenas cuatro meses después, decide ampliar el espectro de sociedades a las que potencialmente les podría «interesar» el régimen. Para ello, una vez regulado el ámbito de aplicación en el artículo 53, y situándose en el artículo 54 relativo a las bonificaciones, crea un nuevo apartado sexto al mismo, en el cual se dispone que:

El régimen fiscal previsto en este capítulo también podrá ser aplicado, con las especialidades previstas en este apartado, por las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de esta ley que arrienden u ofrezcan en arrendamiento viviendas que hayan **construido, promovido o adquirido**. (La negrita es nuestra)

De esta forma desaparece el requisito de que las viviendas de renta libre debían haber sido adquiridas con una antigüedad máxima de tres años, abriéndose la mano a que el perfil de la sociedad sea también (acertadamente, por pura lógica) el de las propias sociedades promotoras que posean activos que no hayan podido enajenarse o que, simplemente, se deciden arrendar u ofrecer en arrendamiento.

La mencionada Ley 23/2005 acaba con toda mención y distinción entre el arrendamiento de viviendas de renta libre y de protección oficial, «olvidando» en unos meses la referencia a sectores adquisitivos medio o bajo como destinatarios de los contratos de arrendamientos bonificados, acabando de esta forma con el galimatías creado con los que hemos denominado «subrégimenes».

---

<sup>5</sup> Como muestra de esa falta de claridad, nos permitimos la licencia de reproducir el artículo 68 quáter.2 d):

En el caso de que las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad estén calificadas como de protección oficial o declaradas protegidas, que el derecho de opción reconocido al arrendatario de conformidad con lo previsto en la letra b) anterior sea ejercitable en el plazo máximo de seis meses, contados una vez transcurrido el plazo de protección establecido en la normativa estatal o autonómica correspondiente, siempre que el contrato de arrendamiento siga vigente. A tal efecto, el arrendatario podrá prorrogar el contrato durante dichos seis meses adicionales.

## 2.4. Número mínimo de viviendas, tamaño y permanencia mínima

La regulación inicial de la mencionada LIS/95 establecía que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento<sup>6</sup> por la entidad debía ser en todo momento igual o superior a diez<sup>7</sup>. Además, el artículo 68 quáter, segundo, disponía que la superficie construida de las viviendas sin carácter de protección oficial no podía exceder de 110 metros cuadrados, pudiendo llegar hasta un máximo de 135 metros cuadrados en el 20 %<sup>8</sup> del total de las viviendas gestionadas bajo este régimen por cada entidad. El arrendamiento además podía incluir un máximo de dos plazas de garaje y los anexos situados en el mismo edificio. Suponemos que esta limitación en cuanto al tamaño de la vivienda tenía como objeto dar cumplimiento al objetivo comentado y expuesto en el preámbulo de la norma de que se trataba de fomentar el arrendamiento de viviendas «destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo».

No obstante, la Ley 23/2005, aun manteniendo el número mínimo de viviendas en diez, establece, simplificando la regulación anterior, que la superficie construida de dichas viviendas no podía exceder de 135 metros cuadrados.

Posteriormente, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en el preámbulo dispone que «se flexibilizan los criterios específicos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de arrendamiento de viviendas, reduciéndose el número mínimo de viviendas requerido..., al tiempo que se suprimen los requisitos de tamaño de las viviendas». De esta forma, el artículo 53.2 modifica el régimen fijando un mínimo de ocho viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, sin referencias a su superficie. La nueva regulación prescinde en consecuencia ya totalmente de ese objetivo «social» con la desaparición del tamaño máximo de la vivienda bonificada. Por el tenor literal de la exposición de motivos, se podría deducir que el objetivo con la flexibilización de las condiciones es extender la aplicación del régimen a mayor número de sociedades mercantiles.

En cuanto a la permanencia mínima de la vivienda arrendada en el patrimonio de la sociedad acogida al régimen objeto de estudio, la referida LIS/95 ya hemos comentado que

---

<sup>6</sup> Ya hemos tenido oportunidad de subrayar la falta de concreción y determinación que suponen conceptos como «viviendas ofrecidas en arrendamiento», en el convencimiento de que la ambigüedad conduce a la falta de seguridad, y, por ende, a la conflictividad interpretativa.

<sup>7</sup> Además, el valor contable del conjunto de las viviendas adquiridas por la entidad en fase de construcción, incluidas las compradas sobre plano, no podía exceder del 20 % del valor contable total de las viviendas de la entidad.

<sup>8</sup> Este porcentaje del 20 % es utilizado de forma recurrente al marcar límites, en línea con el galimatías general de esta regulación inicial: 20 % del valor contable en garajes y locales, 20 % en viviendas sobre plano, 20 % en viviendas superiores a 135 metros cuadrados...

distinguía entre el arrendamiento de VPO y las de renta libre. Tanto para los arrendamientos con opción de compra como sin opción a la misma, el tiempo mínimo de arrendamiento debía ser de cinco años y durante el mismo la renta no podía actualizarse por encima del IPC menos 0,75 puntos porcentuales.

No obstante, la regulación de 2004 (TRLIS), solo vigente hasta 2005 como hemos comentado, establecía para uno de los que hemos denominado «subrégimenes», aplicable a sociedades que arrendaran viviendas que hubieran construido o promovido, un plazo preceptivo de 15 años según la redacción del artículo 54.6.

A partir de 2005, el artículo 53.2 c) establece que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años<sup>9</sup>. En 2012<sup>10</sup>, en esta dinámica de modificación de parámetros sin explicación o sustento firme aparente, el legislador modifica el artículo, el plazo de siete años se reduce a tres, si bien mantiene exactamente el mismo criterio determinante del cómputo de plazos<sup>11</sup>.

## 2.5. Bonificaciones

La redacción original de establecimiento del régimen especial fijaba el atractivo esencial del mismo en una bonificación del 85 % de la parte de la cuota íntegra que correspondía a las rentas derivadas del arrendamiento o de la transmisión de viviendas.

<sup>9</sup> «Este plazo se computará:

1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del periodo impositivo en que se comunique la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

2.º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella».

<sup>10</sup> Como ya hemos comentado, la exposición de motivos basa la modificación en que

se flexibilizan los criterios específicos que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de arrendamiento de viviendas, reduciéndose el número mínimo de viviendas requerido y el periodo de tiempo en que deben mantenerse las mismas en arrendamiento, al tiempo que se suprimen los requisitos de tamaño de las viviendas. Asimismo, se suprime el requisito de tamaño de cada vivienda arrendada.

<sup>11</sup> Artículo 48.2.b):

1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del periodo impositivo en que se comunique la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

2.º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

No obstante, dicha bonificación ascendía al 97 % de la parte de la cuota íntegra que correspondiera a las rentas derivadas del arrendamiento o de la transmisión de viviendas cuando se cumplieran determinados requisitos<sup>12</sup>.

Adicionalmente, las ganancias obtenidas de la venta de las viviendas arrendadas debían cumplir otra serie de requisitos para su bonificación, como eran que las viviendas hubieran estado arrendadas al menos cinco años y que el importe obtenido se reinvirtiera, en el plazo de tres años desde la transmisión, en otras viviendas que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior.

En la línea que hemos ido comentando, no podía ser menos el ámbito de las modificaciones para las bonificaciones, que en la redacción de 2005 se regula de la siguiente forma, desapareciendo la bonificación incrementada del 97 %:

Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior. Dicha bonificación será del 90 por ciento cuando se trate de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por discapacitados y en la misma se hubieran efectuado las obras e instalaciones de adecuación<sup>13</sup>.

En esta espiral incontenente de reformas, el artículo 49.1 de la vigente LIS fija una única bonificación del 85 % en la cuota íntegra, desapareciendo los porcentajes incrementados.

Lo que no se modifica, en las sucesivas regulaciones, es la determinación de la renta a bonificar, ya que el criterio se ha mantenido fijo: la renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos fiscalmente deducibles directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

---

<sup>12</sup> «1.º En el caso de que las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad no estén calificadas como de protección oficial o declaradas protegidas:

Que la renta anual inicial que deba satisfacer el arrendatario no exceda del resultado de aplicar un cuatro por ciento al precio legal máximo de venta de las viviendas protegidas en arrendamiento, calculado según establezca la normativa en cada momento vigente de los planes estatales de vivienda. Que el contrato de arrendamiento incorpore la opción de compra de acuerdo con lo previsto en los párrafos b) y c) del apartado 2 del anterior artículo.

2.º En el caso de que las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad estén calificadas como de protección oficial o declaradas protegidas, que el contrato de arrendamiento incorpore una opción de compra de acuerdo con lo previsto en el párrafo d) del apartado 2 del artículo anterior».

<sup>13</sup> Dichas obras de adecuación son a las que se refiere el artículo 69.1.4.º del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Las obras e instalaciones deberán ser certificadas por la Administración competente de acuerdo con lo establecido en la letra a) del citado artículo 69.1.4.º.

Sin embargo, desde 2005 se añade a la redacción original que tratándose de viviendas que hayan sido adquiridas en virtud de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el capítulo XII del título VII de esta ley, para calcular la renta que se bonifica no se tendrán en cuenta las correcciones derivadas de la aplicación del citado régimen especial.

Como hemos tenido oportunidad de comentar, a partir del *ejercicio 2022*, la bonificación se minora del 85 al 40 %, en una interpretación incorrecta del espíritu de la modificación que se fija en el propio preámbulo de la propia Ley de presupuestos generales, ya que como hemos comentado anteriormente la fijación de un tipo mínimo de tributación se fija únicamente para las entidades que podríamos considerar que no tienen la consideración de pymes, puesto que cuentan con un volumen de negocio superior a 20.000.000 de euros. En el régimen especial de arrendamiento de viviendas, esa tributación no inferior al 15 % tendrá lugar para todo tipo de sociedades acogidas al mismo, superen o no ese umbral de volumen de negocio.

De esta forma, pareciera que el concepto acuñado por la legislación ordinaria, de naturaleza no tributaria, de «grandes tenedores»<sup>14</sup> hubiera contagiado el espíritu del legislador, fijando un recorte de la bonificación sin atender al volumen de negocio del sujeto, al considerar que toda sociedad que tiene diez de inmuebles ya es «grande». No deja de ser esta afirmación una simple elucubración (dejaríamos en el limbo jurídico a las entidades con más de ocho viviendas, pero menos de diez), pero lo que es un hecho objetivo es que un régimen que se creó para fomentar el arrendamiento de viviendas ha perdido la mitad de su atractivo.

### 3. El concepto de actividad económica: parámetros excluyentes

Constituye una cuestión de actualidad jurídica el aspecto del que ahora nos ocupamos. El régimen especial de arrendamiento de viviendas (también otros regímenes especiales de más amplio espectro, como el de entidades de reducida dimensión) nace sin referencia expresa alguna en su articulado a que la entidad deba contar con una persona contratada para desempeñar las tareas de gestión de dichos arrendamientos. Sin embargo, en la regulación de las entidades patrimoniales se dispone que toda «actividad económica» requiere personal contratado, calificando como sociedad patrimonial a las entidades que se encuentren extramuros de dicho requisito.

Como dispone Uría Menéndez, respecto de los requisitos necesarios para calificar a la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica, la cuestión esencial o de mayor dificultad estriba en determinar si es posible que una actividad de arrendamiento realizada sin cumplirse dichos requisitos puede calificarse, o no, como actividad económica,

---

<sup>14</sup> Como hemos mencionado inicialmente, concepto introducido en el artículo 4.1 del Real Decreto 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.

es decir, si los mismos son imprescindibles o se trata de una mera presunción que admite prueba en contrario. Un sector doctrinal ha defendido que la actividad podía calificarse como empresarial simplemente con la ordenación por cuenta propia de los factores de producción.

Efectivamente, la necesidad de contar con personal laboral no goza de regulación expresa y concreta en el capítulo regulador del régimen especial objeto de estudio, abonando el asunto de una incertidumbre innecesaria que conduce inexorablemente al terreno de la interpretación, pese a haber dispuesto el legislador de varias oportunidades de haberlo regulado desterrando toda inseguridad jurídica. El análisis legislativo de la cuestión nos otorgará una perspectiva de la evolución del asunto que permitirá apoyar de modo más sólido unas conclusiones, ya que la redacción actual será más fácilmente interpretable en cuanto a su alcance en virtud de los diferentes avatares jurisprudenciales y legales que ha sufrido.

### 3.1. Regulación anterior de la entidad patrimonial

Según lo expuesto, la redacción original de los requisitos, condiciones, términos y bonificaciones del régimen especial de arrendamiento de viviendas no incluía (ni incluye), en el contenido de dicho régimen especial, la expresa necesidad de tener a una persona contratada por parte del beneficiario del régimen.

No obstante, el artículo 61 del TRLIS disponía que «tendrán la consideración de *sociedades patrimoniales* aquellas en las que concurran las tres circunstancias siguientes», entre las que destacamos al objeto de nuestro estudio una de ellas:

1.<sup>a</sup>) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. *Para determinar si existe actividad económica* o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (La cursiva es nuestra)

Por tanto, para determinar si una sociedad ejercía actividad económica, o por el contrario tenía carácter patrimonial<sup>15</sup>, era preceptivo acudir a los criterios establecidos en el impuesto

---

<sup>15</sup> En relación con la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales, conviene recordar que el mismo vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.

Este régimen estaba construido de forma tal que se alcanzase en sede de la sociedad patrimonial una tributación única equivalente a la que hubiere resultado de obtener los socios directamente esas rentas, todo ello en el marco de un modelo donde el impuesto sobre sociedades era un antecedente del impuesto sobre la renta de las personas físicas. La reforma de este último impuesto vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que

sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Esta regulación de la entidad patrimonial que reproducimos, para mayor complejidad del asunto, resultó derogada<sup>16</sup> por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF)<sup>17</sup>.

## 3.2. Regulación en el IRPF

En el seno del IRPF, concretamente en su artículo 27, la regulación de los rendimientos de actividades económicas en su redacción original, la LIRPF disponía que:

se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

La finalidad de este artículo reside en establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad económica, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Analicemos a continuación brevemente ambos requisitos.

Respecto al primero de ellos, «local exclusivamente destinado» a la actividad, son muchos los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (DGT)<sup>18</sup> tratando de acotar la extensión del preceptivo requisito de contar con un local, poniéndose el acento en la exclusividad e independencia del mismo.

En concreto, la Consulta V1759/2007, de 8 de agosto (NFC027383), procede señalar que la exclusividad se refiere al destino del local<sup>19</sup>, e implica que el local en el que se lleve a

---

sea el origen del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales.

<sup>16</sup> Disposición derogatoria segunda.1.

<sup>17</sup> La disposición transitoria vigésima segunda establece un régimen transitorio para las sociedades patrimoniales.

<sup>18</sup> Vid. Consultas V0203/2004, de 15 de octubre (NFC036392), y V1352/2010, de 17 de junio (NFC038471), entre otras.

<sup>19</sup> Para el cumplimiento del requisito relativo al local será indiferente el título posesorio en virtud del cual se utilice el mismo. Por otra parte, el requisito se considera cumplido cuando solo una parte de un local sea

cabo la gestión de la actividad debe estar afecto a la actividad económica y no ser utilizado para fines particulares. En segundo lugar, en relación con la «independencia» del inmueble, en el caso de que solo una parte del inmueble sea destinada en exclusiva al desarrollo de la actividad, será necesario que dicha parte sea materialmente identificable y resulte susceptible de un aprovechamiento separado<sup>20</sup> e independiente del resto del local.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 23 de marzo de 2011 (RG 75/2009 –NFJ042541–), va un poco más allá de la exigencia formal de que la actividad cuente con un local, disponiendo que no nos encontraremos en presencia de una actividad económica si la estructura formal es mantenida artificialmente para dar amparo a la actividad, toda vez que la envergadura del arrendamiento o compraventa efectivamente desempeñados no exigen dicha estructura al tratarse de un único inmueble arrendado.

No obstante, dicha redacción se modifica posteriormente por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, para suprimir toda referencia a la necesidad de que se cuente con un local, quedando la regulación de la siguiente manera:

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En segundo término, en cuanto a la necesidad de contar con personal empleado, la DGT, en la Consulta V0606/2008, de 28 de marzo (NFC028899), dispone que solo se entenderá cumplido si el contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario. En todo caso, dicho requisito se entendería cumplido a los efectos de calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica si el administrador está incluido en el régimen especial de autónomos, debe tener un contrato laboral y a jornada completa percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social y, por tanto, distintos de los derivados de su mera pertenencia al órgano de administración.

Por su parte el TEAC, en la ya mencionada Resolución de 23 de marzo de 2011 (RG 75/2009 –NFJ042541–), entiende que

---

destinada en exclusiva al desarrollo de la actividad, siempre que dicha parte sea materialmente identificable y resulte susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto del local. A estos efectos, cuando el local sea compartido con terceras personas será necesario valorar en qué medida los pactos existentes permiten ese uso exclusivo de una parte identificable del local.

<sup>20</sup> La utilización de una habitación en una vivienda solo será admisible cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado o independiente del resto y esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de la actividad. Cumplidos ambos requisitos (separación física absoluta y destino exclusivo a la actividad propia de la arrendataria) la habitación en cuestión cumpliría con el carácter de «local exclusivamente destinado a llevar la gestión» a que se refiere la LIRPF.

el hecho de que el art. 25.2 de la Ley 40/98, al igual que sus precedentes y consecuentes legislativos, exija a los efectos que nos ocupan que el empleado lo sea con contrato laboral obedece a la voluntad de exclusión a estos efectos, querida por la ley, de los contratos mercantiles de prestación de servicios.

Más recientemente la DGT ha precisado, en la Consulta V2705/2019, de 3 de octubre (NFC073821), que no se entiende cumplido el requisito de personal contratado por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a **media jornada**, sino que, al menos, uno ha de tener contrato laboral a jornada completa.

### 3.3. Regulación actual de la entidad patrimonial

La LIS, en su exposición de motivos justifica la nueva regulación de la entidad patrimonial, tras haber transcurrido varios años desde la derogación del pretérito concepto.

En la regulación del hecho imponible, se incorpora el *concepto de actividad económica*, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Asimismo, se introduce el *concepto de entidad patrimonial*, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto. (La cursiva es nuestra)

De esta forma, la LIS, dispone en su artículo 5, regulador del concepto de actividad económica y entidad patrimonial, que: «En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa».

Con esta nueva regulación, toda sociedad que lleve a cabo arrendamiento de inmuebles necesita contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Si se trata de una entidad de reducida dimensión que arrienda inmuebles, el propio artículo 101.1 de la LIS ya dispone que los incentivos regulados para dicho régimen especial no resultan de aplicación si se trata de una entidad patrimonial. En el caso de entidades que arriendan viviendas, si se quisieran acoger al régimen especial que estudiamos, en principio también deberían contar con un empleado, aunque en la regulación de esta no se hace referencia expresa a las sociedades patrimoniales, como así en el régimen de empresas de reducida dimensión.

### 3.4. Años de vacío legal: 2007 a 2014

No podemos continuar nuestro análisis sin poner el acento en que durante años la regulación societaria ha carecido de regulación en las entidades patrimoniales, creando un vacío normativo que no puede ser resuelto con una remisión al IRPF, debido a que no estaba durante ese periodo expresamente regulada en el ámbito del impuesto sobre sociedades. El legislador, cuando derogó el anterior régimen en 2006, no estableció cautela alguna al respecto, ya que ni la ley ni el reglamento que regulan el impuesto sobre sociedades hacían referencia alguna al artículo 27 de la LIRPF y no exigían el cumplimiento de los requisitos de persona empleada y local afecto para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

En otros términos, la normativa del IRPF fijaba los límites, requisitos y fronteras entre una actividad económica y una patrimonial basándose en la remisión que hacía la regulación de entidad patrimonial en el impuesto sobre sociedades, más en el momento en que dicha remisión expresa deja de estar vigente, en teoría las limitaciones del IRPF no son de aplicación en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

Parece ese el criterio de la DGT en la Consulta V1866/2007, de 11 de noviembre (NFC027284), en la que se le plantea si una sociedad que tiene como única actividad el arrendamiento de bienes inmuebles sin contar para su desarrollo ni con un local exclusivo ni con persona empleada alguna, y que venía tributando como sociedad patrimonial al amparo de la anterior legislación, puede aplicar el régimen de sociedades de reducida dimensión.

La DGT se manifiesta estableciendo que «el hecho de que no se desarrolle una actividad económica no inhabilita la aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión en todo aquello que no se exija como requisito el desarrollo o afectación de tales actividades».

Por tanto, y partiendo de la base de que las entidades de reducida dimensión que tengan por objeto el arrendamiento de inmuebles no necesitan personal ni local para acogerse a dicho régimen, acudimos a la Consulta V0606/2008, de 28 de marzo (NFC028899), para analizar si se trata de un criterio extensivo a las entidades que se acogen al régimen de arrendamiento de viviendas.

Reza la consulta:

Según establece el apartado 1 del artículo 53 del TRLIS, para poder acogerse a este régimen especial, las sociedades han de tener «como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas». De la redacción de este precepto se desprende que la actividad de arrendamiento de viviendas requerida es calificada por la norma legal como de actividad económica.

Por tanto, «se desprende».

El problema es que la remisión expresa que efectuaba la regulación de las sociedades patrimoniales a la normativa del IRPF no se encontraba ya vigente en la fecha de la consulta de la DGT. Pese a ello, es la propia consulta la que pasa por alto el dato al fijar que:

En este sentido, para determinar la existencia de actividad económica, ha de atenderse al artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... En concreto, que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Pareciera «desprenderse» desde nuestro particular punto de vista una incoherencia en cuanto a la regulación de ambos regímenes especiales, debido a que son susceptibles de acogerse al de empresas de reducida dimensión aquellas sociedades que carecen de personal (y de local), pero no al régimen de arrendamiento de viviendas.

El TEAC, en la ya mencionada Resolución de 23 de marzo de 2011 (RG 75/2009 –NFJ042541–), defendía, en la línea de la DGT, lo siguiente:

sería difícilmente entendible que tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y empleado para caracterizar el arrendamiento y compraventa de inmuebles como actividad económica se pasara ahora, sin modificación normativa alguna, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se situara en una entidad vinculada.

Es el propio Tribunal Supremo (TS) el que trata de determinar si, tras la reforma operada en el TRLIS, con la aprobación de la LIRPF, la aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del capítulo XII del título VII de dicho TRLIS se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada LIRPF, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, solo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado TRLIS.

Resuelve el Alto Tribunal la cuestión en diversas sentencias, como la 1466/2020, de 5 de noviembre (rec. núm. 3697/2018), o la 1108/2020, de 23 de julio (rec. núm. 3334/2018 –NFJ078598–) que señala que:

la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en los artículos 53 y 54 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en la redacción vigente «ratione temporis» no se podía condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes

de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, en su redacción temporalmente aplicable.

En consecuencia, el criterio jurisprudencial resulta de aplicación a toda actividad de arrendamiento de inmuebles, tanto el amparado por el régimen especial de arrendamiento de viviendas que analizamos, como para aquellos alquileres llevados a cabo en el seno de las entidades de reducida dimensión, ya que lo esencial es dirimir si ambos pueden considerarse actividad económica y, en consecuencia, son susceptibles de integrarse en uno de los dos regímenes especiales.

Como consecuencia de ello, el TEAC en la reciente Resolución de 23 de marzo de 2021 (RG 2841/2019 –NFJ081907–) va a cambiar su postura, como no podría ser de otra forma, exponiendo que el concepto de actividad económica en el IRPF ha variado a lo largo de los años, pero, al menos en 2006 y sucesivos, hasta 31 de diciembre de 2014, en lo que a la actividad de arrendamiento se refiere, la redacción es la misma. Así, establece que, si bien

Hubo una época, hasta 31-12-2006, en que estaba vigente el régimen de sociedades patrimoniales, y para definir lo que había de considerarse actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades se producía una remisión expresa al IRPF. Después de un salto en el tiempo, entre 01-01-2007 y 31-12-2014, –en que la remisión no estaba prevista y el TRLIS no contenía una definición de actividad empresarial–, el artículo 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 1 de enero de 2015, vino a definir lo que había de entenderse por rendimientos de actividades económicas, y lo hace en el mismo sentido que la LIRPF.

Y es que el TEAC vino considerando correcta para las sociedades la remisión hecha por el artículo 27 de la LIRPF, más a la vista la reciente jurisprudencia del TS, cambia el criterio que venía manteniendo, para disponer que ante la inexistencia de norma expresa no se puede negar el acceso al régimen especial de empresas de reducida dimensión a una sociedad mercantil que se dedique al arrendamiento de inmuebles, es decir, a actividades económicas en el sentido jurídico-mercantil del término, so pretexto de que carece de local y de empleados, requisitos establecidos en la LIRPF.

Esto es, podemos concluir que en el periodo 2007 a 2014 la condición de sociedad «patrimonial/no ejerciente de actividad económica» no determina la imposibilidad de aplicación no solo del régimen especial de arrendamiento de viviendas que estamos analizando, sino también del régimen de entidades de reducida dimensión, de muchísimo más amplio espectro.

### 3.5. Situación actual: la externalización de servicios

Con la regulación actual, encontramos una disposición expresa que determina que solo se considera actividad económica el arrendamiento de inmuebles si se dispone de personal con-

tratado. El régimen especial de arrendamiento de viviendas únicamente resulta de aplicación a las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas.

Podemos concluir, de forma aparente, que definitivamente solo con personal contratado es de aplicación dicho régimen especial.

No obstante, acudimos a la Consulta de la DGT V1843/2016, de 27 de abril (NFC060133), en la que se afirma que, *en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades*, debe tenerse en cuenta la autonomía del concepto de actividad económica frente al mismo concepto regulado para otras figuras impositivas. En este sentido, el preámbulo de la LIS justifica la nueva inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al IRPF, ante la necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas.

Adicionalmente, entiende la DGT que:

Por tanto, la interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva. En este sentido, precisamente, el artículo 3 del Código Civil, de aplicación en la interpretación de las normas tributarias, señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

Aplicando por tanto el espíritu de la norma y no el sentido literal de la misma, señala que:

No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas.

Esta situación es la que se produce en el presente caso, en la medida en que la entidad tiene externalizada su gestión y tal y como se señala en el escrito de consulta, la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos, de la disposición de una organización empresarial, teniendo en cuenta que se trata de varios centros comerciales. Asimismo, la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia se subcontrata con terce-

ros profesionalmente dedicados a la gestión de activos, sustituyendo a la contratación de un empleado por cuanto este modelo resulta más eficiente.

En conclusión, de los datos señalados en la consulta planteada, la DGT entiende cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil.

Por tanto pareciera pues que, atendiendo al espíritu de la norma, es suficiente que el servicio se subcontrate y no contar expresamente con una persona directamente contratada.

En esta misma línea, la Consulta V3199/2017, de 13 de diciembre (NFC067220) ahonda en la consideración de que lo importante es el espíritu de la norma y no el tenor literal de la misma, al establecer que:

la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas.

Por lo que, en el presente caso, se entenderá realizada una actividad económica en el supuesto de contar con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa en cualquiera de las entidades del grupo, y en caso de externalizar la gestión, cuando la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles requiera, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos, de la disposición de una organización empresarial propia o a través de terceros. No obstante, ha de tenerse en cuenta que estas circunstancias son cuestiones de hecho que los contribuyentes deberán acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

No se contradice lo expuesto con lo dispuesto por la propia DGT en la Consulta V0088/2018, de 18 de enero (NFC067498), que establece que

se debe precisar que si la consultante sustituyera el empleado a contratar por la externalización del servicio de gestión de los alquileres a través de una persona o entidad profesionalmente dedicada a ello, no mediaría con las mismas un contrato laboral, sino un contrato de prestación de servicios, por lo que no se cumplirían los *requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF*, debiéndose calificar los rendimientos derivados del arrendamiento de los inmuebles como rendimientos de capital inmobiliario. (La cursiva es nuestra)

Se trata pues de una consulta en el ámbito del IRPF; podríamos considerar que los criterios son diferentes en el ámbito del impuesto sobre sociedades a los del IRPF<sup>21</sup>.

Si nos centramos pues en el ámbito del impuesto sobre sociedades, encontramos la reciente Consulta V0438/2021, de 2 de marzo (NFC079222), que en la interpretación de la necesidad de contar con una persona empleada dispone:

en la medida en que de los hechos descritos no parece desprenderse que la persona que tiene contratada la entidad consultante para ordenar la actividad de arrendamiento de inmuebles lo esté a jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros, no podría entenderse que existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el segundo párrafo del artículo 5.1 de la LIS.

En este contexto, consideramos que, si efectivamente atendemos al espíritu de la norma, el dato esencial no debe estar constituido por la relación laboral entre arrendador y empleado, sino que el arco de bóveda de la consideración de una actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica debemos fijarlo en las funciones que demanda la gestión del arrendamiento, según su cuantía y complejidad. Esto es, las funciones que la doctrina administrativa y la jurisprudencia han admitido como válidas y relacionadas con la actividad de arrendamiento son, entre otras, las de gestión de cobro de alquiler, fijación de los precios y otras condiciones del alquiler, trato con bancos, proveedores y clientes, supervisión y aprobación de presupuestos de reparaciones y mantenimiento de edificios, búsqueda de proveedores de servicios de limpieza, jardinería, seguros, supervisión de presentación de cuentas anuales, supervisión de los gastos corrientes, atención de dudas de los arrendatarios, así como gestión de avisos en casos de impagos, llevanza de contabilidad y libros oficiales, preparación y presentación de declaraciones fiscales trimestrales y anuales, etc.

Entendemos en consecuencia que lo esencial viene determinado por la complejidad y volumen de esas gestiones. En concreto, la «gestión» del arrendamiento en el régimen especial de arrendamiento de viviendas, con al menos ocho viviendas arrendadas o en disposición de arrendarse, puede estar encomendada a un empleado de la sociedad o externacionalizar el servicio. La clave no debe residir en quién lleve a cabo las funciones, sino en el volumen y complejidad de las mismas. Y en consonancia con ello, comulgamos absolutamente con lo dispuesto en la Consulta de la DGT V1843/2016, de 27 de abril (NFC060133), tras puesta, en cuanto a que no se debe poner la línea que delimita una actividad de arrendamiento como actividad económica en si se tiene o no un empleado, sino en si la actividad «necesita» por su tamaño, complejidad, volumen a una persona (contratada o subcontratada) para cumplir esas tareas.

<sup>21</sup> En este mismo sentido, la Consulta V2619/2018, de 28 de septiembre (NFC070402).

Dicho lo cual, el tenor literal del artículo 5 de la LIS es bien claro: hace falta un empleado a jornada completa. El espíritu de la norma no es ese, esperemos que no haga falta que transcurran muchos años para disponer de una jurisprudencia consolidada que evite que ocurra lo sucedido en los años que hemos calificado de «años de vacío legal».

Al respecto, muchas resoluciones tanto de la DGT como del TEAC han denegado la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en determinados casos, precisamente porque la persona contratada no realizaba funciones relacionadas con la actividad de arrendamiento, al concentrarse dicho requisito en otras personas relacionadas de forma indirecta con la actividad, tales como porteros de finca, administradores, etc. No obstante, debe analizarse el caso concreto y las funciones concretas desarrolladas por el empleado a los efectos de concluir si el requisito se cumple debidamente.

## 4. Conclusiones

Aun a riesgo de ser reiterativos, como corolario, nos gustaría resaltar una serie de conclusiones a las que llegamos tras el análisis regulatorio efectuado del régimen especial de arrendamientos en el seno del impuesto sobre beneficios societarios.

En primer lugar, la falta de criterio uniforme en la delimitación de los parámetros excluyentes del régimen. Hemos tenido oportunidad de contemplar los diferentes vaivenes que se han ido produciendo en la regulación, partiendo de una concepción primigenia que trataba de potenciar el alquiler de viviendas dirigido a un estrato social medio-bajo, para posteriormente olvidar toda referencia a viviendas protegidas, suprimir cualquier referencia a su tipología y variar aleatoriamente el periodo de permanencia.

En segundo lugar, la inseguridad jurídica. Una estructura empresarial centrada en el arrendamiento de vivienda supone un coste económico en cuanto a su montaje o planteamiento. Dicha concepción necesita unos cimientos jurídicos firmes, necesita que se destierren conceptos ambiguos como los de vivienda «ofrecida en alquiler», demandando asimismo que no se modifiquen las condiciones de forma aleatoria.

En tercer lugar, todo régimen especial de carácter voluntario tiene una finalidad perseguida por el legislador. En nuestro caso, inicialmente era fomentar el alquiler de una tipología de vivienda. Posteriormente, simplemente fomentar el arrendamiento residencial, potenciar el aumento de unidades del parque de viviendas. Pues bien, es incoherente tratar de apoyar una actividad y recortar su gran atractivo: como hemos comentado inicialmente, la modificación acaecida en 2022 no supone sino una incorrecta interpretación de la búsqueda de una tributación mínima, ya que penaliza a toda entidad acogida a este régimen con independencia de su volumen de facturación, sin añadir criterio alguno excluyente. Sea como fuere, es un hecho objetivo el que un régimen que se creó para fomentar el arrendamiento de viviendas ha perdido la mitad de su atractivo.

Por último, existe un soporte administrativo constituido por las consultas de la DGT que considera que, pese a que la norma regula taxativamente que una actividad económica que tenga por objeto el arrendamiento necesita contar con una persona empleada a jornada completa, su espíritu es realmente que se debe contar con una infraestructura administrativa que venga exigida por el tamaño y complejidad de los inmuebles arrendados. De esta forma, no es estrictamente necesario contar con una persona contratada, sino que también sería admisible que los servicios fueran prestados por profesionales independientes. *A contrario sensu*, también existían consultas y disposiciones administrativas que consideraban que tener un local y un empleado únicamente suponían un cumplimiento «formal» de los requisitos, pero que realmente era necesaria una estructura administrativa no artificial, no creada *ad hoc* para que exista una actividad económica de arrendamiento de viviendas.

Realmente este planteamiento nos induce a pensar que se está abonando en cierta forma la conflictividad judicial en este aspecto, ya que deja al albur de las circunstancias concretas del contribuyente el que se pueda apreciar o no esa equivalencia entre el profesional externo y personal contratado.

Todos estos factores nos llevan a considerar que, desde nuestra perspectiva, este régimen no está concebido para pequeñas empresas que puedan contar con ocho viviendas o alguna más, ya que con dicha cantidad no parece justificado que una persona, contratada o externa, ocupe una jornada laboral completa para su gestión. Es de sentido común que gestionar el arrendamiento de ocho viviendas no ocupa una jornada laboral. Por este motivo, y por seguridad jurídica, entendemos que sería conveniente elevar el número de viviendas necesarias para poder acogerse al régimen, o bien definir unos parámetros adicionales como la facturación mínima que lo reconfiguren, de manera que sin necesidad de interpretaciones acerca de persona contratada o gestión de servicios externalizada, quede claro que el régimen se dirige a arrendadores de viviendas con cierto volumen, no pequeñas pymes que arriendan viviendas. Se dirige a «grandes tenedores», en definitiva, en su configuración actual.

## Referencia bibliográfica

Uría Menéndez. Arrendamiento de inmuebles: Local y empleado. Requisitos mínimos pero no suficientes e incidencia en los

grupos de sociedades. [www.uria.com/es/publicaciones](http://www.uria.com/es/publicaciones)

# Al responsable del artículo 42.2 de la LGT no le es aplicable la suspensión automática cuando recurre las sanciones derivadas

Análisis de la [STS de 15 de marzo de 2022, rec. núm. 3723/2020](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.*

*URJC (España)*

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de marzo de 2022 estima el recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la Sentencia 476/2020, de 4 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que se casa y anula. Asimismo, desestima el recurso contencioso-administrativo número 1250/2018 presentado por el responsable contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2018, que inadmitió a trámite la solicitud de suspensión automática presentada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), por importe de 72.600 euros. El TS establece como doctrina jurisprudencial que la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el artículo 212.1 de la LGT no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT. No obstante, admite la posibilidad de que el responsable solicite la suspensión del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 de la LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

## 1. Supuesto de hecho

Tras una derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), la responsable solidaria solicitó la suspensión de la ejecutividad del acuerdo de derivación de responsabilidad por importe de 72.600 euros, solicitud que fue inadmitida a trámite por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2018.

Contra dicha resolución interpuso recurso número 1250/2018, contencioso-administrativo, el cual fue parcialmente estimado por Sentencia 476/2020, de 4 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana (NFJ082280). La sentencia del tribunal valenciano reconoció la suspensión cautelar de la deuda tributaria proveniente de acuerdos sancionadores, considerando, en cambio, improcedente la suspensión de la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT con respecto a aquellas deudas que no provenían de tales acuerdos (deudas tributarias *stricto sensu*).

La Abogacía General del Estado interpuso ante el Tribunal Supremo (TS) recurso de casación número 3723/2020, en nombre de la Administración General del Estado, que fue admitido por Auto de 17 de diciembre de 2020 (NFJ082279). En dicho auto se apreció la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en los siguientes términos: «Determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3 LGT ha de aplicarse a las sanciones que constituyan el objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT».

## 2. Doctrina del tribunal

La sentencia de instancia impugnada había estimado parcialmente el recurso interpuesto por la responsable solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, admitiendo el efecto automático de la suspensión respecto a aquella parte de la deuda derivada que procedía de sanciones impuestas al deudor principal y objeto de derivación.

El fundamento jurídico de la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana se encuentra en el artículo 212.3 de la LGT, según el cual,

la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

En el mismo sentido, el artículo 233 de la LGT prevé que «si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías».

El tribunal valenciano analiza, con carácter previo, si una declaración de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora. Y lo hace porque interpreta que si la respuesta fuera afirmativa, quedaría habilitada la suspensión cautelar de su ejecutividad, dentro de un procedimiento económico-administrativo, sin necesidad de aportar garantías.

La conclusión a la que llega el TSJ de la Comunidad Valenciana, con base en lo establecido en el artículo 182 de la LGT<sup>1</sup>, es que determinados supuestos de responsabilidad, entre los que se encuentra el regulado en el artículo 42.2 a) de la LGT (los otros casos serían los contemplados en los arts. 42.1 a), 42.2 b) y c), 43.1 a) y c) inciso final LGT), pese a estar residenciados formalmente en la recaudación (título III, capítulo V, sección 3.<sup>a</sup>, subsección 1.<sup>a</sup> LGT) y no en el procedimiento sancionador, son calificados por la propia LGT como sancionadores (el art. 182, titulado «Responsables y sucesores de las sanciones tributarias», está incardinado en la sección 1.<sup>a</sup> denominada «Sujetos responsables de las infracciones

<sup>1</sup> Artículo 182. *Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.*

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley.

3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta Ley.

tributarias», dentro del capítulo II regulador de las «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias», en el título IV LGT, dedicado a la «Potestad sancionadora»).

Dicha interpretación coincide, según expresa la sentencia de instancia, con la opinión jurisprudencial y doctrinal mayoritaria (citando, por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional –TC– 85/2006, de 27 de marzo –NFJ022191–, FJ tercero), en cuanto que la persona responsable o bien cometió la infracción tributaria de la que se le hace responder, o bien participó en la cometida por otros, **suponiendo tales declaraciones de responsabilidad tanto como la imposición de una sanción**. Por ello, de conformidad con el criterio del TSJ de la Comunidad Valenciana, en estos supuestos de responsabilidad resultan exigibles las garantías fundamentales del derecho sancionador. Y es criterio de dicho tribunal que, en vía administrativa o judicial, la decisión cautelar relativa a una responsabilidad subsidiaria o solidaria de naturaleza sancionadora debe surtir los mismos efectos que cuando se impugnan los acuerdos sancionadores.

La modificación legal que la Ley 7/2012, de 29 de octubre (dictada, dicho sea de paso, en el marco de las actuaciones legislativas de intensificación en la prevención y lucha contra el fraude fiscal), introdujo en el artículo 212.3 de la LGT<sup>2</sup>, excluyendo del efecto suspensivo previsto para la impugnación de las sanciones tributarias a las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la LGT, no contradice, en opinión del TSJ de la Comunidad Valenciana, la jurisprudencia constitucional respecto a la naturaleza sancionadora de la responsabilidad regulada en el citado artículo:

Tal previsión no es inconstitucional según el Tribunal Constitucional, que tiene dicho que «la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria, y la sujeción a un

---

<sup>2</sup> Artículo 212.3:

La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del periodo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea en confrontación con la presunción de inocencia» (STC 66/1984, FJ 2).

No obstante, el nuevo marco normativo que estableció la Ley 7/2012 obliga a cambiar el criterio interpretativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en el sentido de acoger la pretensión de la parte de que se suspendieran, automáticamente y sin necesidad de prestar caución, los acuerdos sancionadores que impusieron multas y cuyo importe se incluyó en la declaración de responsabilidad solidaria, mientras que las deudas derivadas que no revestían carácter sancionador (deudas tributarias *stricto sensu*) se habrían de regir por los preceptos ordinarios sobre suspensiones en vía administrativa. En este sentido, interpreta el tribunal valenciano que

la mayor o menor capacidad económica del contribuyente, por sí sola, no es motivo válido para acceder a la suspensión sin garantía, tampoco la mala situación económica de la persona peticionaria integra el supuesto de hecho de perjuicios de difícil o imposible reparación,

argumento al que añade el escaso importe de la deuda cuya responsabilidad solidaria se extiende a la recurrente (6.332,39 €), «cantidad cuyo pago por sí solo no apunta a perjuicios irreparables o que impidan la actividad empresarial».

Hasta aquí el criterio interpretativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, expresado en su Sentencia de 4 de marzo de 2020 (rec. núm. 1250/2018 –NFJ082280–).

El TS, en su Sentencia 327/2022, de 15 de marzo (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–), anula la sentencia dictada por el tribunal valenciano y considera que ni siquiera la parte de deuda derivada constituida por sanciones goza del beneficio procedimental de la suspensión automática.

Entiende el Alto Tribunal que la caracterización como sanción de la responsabilidad derivada por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT no es decisiva para el fallo, aunque ratifica dicha calificación («lo decisivo en la resolución del asunto no es, frente al planteamiento de la parte aquí recurrida, la caracterización como sanciones de los actos que, con tal carácter, han sido objeto de derivación, aspecto sobre el que esta Sala ya se ha pronunciado reiteradamente»).

La clave para el ponente, señor Navarro Sanchís, es dilucidar si el régimen de suspensión automática (o inejecutividad de las sanciones), deriva o no directamente del artículo 25 de la Constitución española (CE), como un principio rector de las sanciones penales, extensible al ámbito sancionador administrativo o, por el contrario, responde a una mera decisión del legislador, el cual, aun considerando que un acto tenga sustancialmente naturaleza sancionadora, pueda, respecto de su régimen de ejecución, adoptar la posibilidad de hacer primar la ejecutabilidad sobre la suspensión.

En este sentido, hace notar que la sentencia de instancia no tuvo en cuenta en su resolución la existencia de una sentencia anterior del propio TS, dictada el 3 de junio de 2019 (rec. núm. 84/2018 –NFJ073600–), que resolvió un recurso directo frente a la legalidad de las normas reglamentarias (art. 25.1, con relación a la suspensión de las sanciones por interposición de recurso de reposición, y art. 39.3, respecto a la suspensión por interposición de reclamación económico-administrativa, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en la redacción modificada en 2017), que desarrollaban a nivel reglamentario la restricción de la suspensión sin garantía respecto a las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la LGT<sup>3</sup>.

Así las cosas, la sentencia de 2022 reproduce los fundamentos jurídicos de la sentencia de 2019, pues lo contrario

sería tanto como admitir, lo que es procesalmente rechazable, que se pueda decir cosa distinta en un recurso indirecto frente a los actos de aplicación, que lo que ya se afirmó en su día, como fundamento del fallo, en un recurso contencioso-administrativo seguido contra el reglamento mismo.

La Sentencia del TS de 3 de junio de 2019, sobre la impugnación del artículo 25 del Real Decreto 520/2005, conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017, había declarado, respecto al argumento de la parte recurrente con relación al exceso reglamentario por falta de habilitación legal, que dicha habilitación existía, siendo la norma habilitante el artículo 174.5 de la LGT en relación con el artículo 212.3 de la LGT.

En definitiva, el régimen general del artículo 212.3 a) de la LGT, que prevé como efecto de los recursos o reclamaciones contra las sanciones que interpongan los sujetos infractores y los responsables la suspensión automática de su ejecución sin necesidad de aportar garantías hasta que las mismas sean firmes en vía administrativa, se excepciona en los supuestos de responsabilidad basados en el artículo 42.2 de la LGT. El TS considera que no hay extralimitación reglamentaria («nada se innova en el reglamento ajeno a los términos

---

<sup>3</sup> Artículo 25.1 b) «[...] No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Artículo 39.3:

Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

de la ley, simple y llanamente, como advierte el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, se procura una simple adaptación reglamentaria a las disposiciones legales vistas»).

El Alto Supremo no entra, ni en su sentencia de 2019 ni en la de 2022, a examinar la conformidad constitucional del artículo 174.5 de la LGT, pues dicho extremo no es puesto en cuestión por la parte recurrente.

Sin embargo, sí considera oportuno rebatir la alegación del recurrente sobre la naturaleza sancionadora, jurisprudencialmente declarada, de la responsabilidad tributaria, y su relación con la limitación de las facultades de impugnación del responsable, contenida en el artículo 174.5 de la LGT.

De acuerdo con la interpretación del TS, el citado artículo 174.5 de la LGT contiene dos restricciones respecto al alcance de la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad. La primera, intrascendente en lo que ahora nos ocupa, es la imposibilidad de revisar las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, limitándose el recurso a la impugnación del importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

La segunda, contenida en el segundo párrafo, se refiere a la imposibilidad de que los responsables del artículo 42.2 de la LGT puedan impugnar las liquidaciones de las que trae causa su responsabilidad, ciñéndose a poder impugnar el alcance global de la responsabilidad. Además, la norma añade que en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT (la suspensión automática de las sanciones), tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

La razón de ser de estas limitaciones se encuentra, a decir del TS, en el origen de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 de la LGT, cual es la protección de la acción recaudatoria, exigiéndose una responsabilidad específica que merece este calificativo en tanto que la misma no se deriva por las deudas o sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro, y por ello, la ley expresamente restringe el alcance de la impugnación.

Con relación a la ilegalidad del artículo 39.3 del Real Decreto 520/2005 (que, como hemos apuntado, regula el supuesto de reclamaciones económico-administrativas contra las sanciones), dado que el tenor de dicho artículo es sustancialmente igual al del artículo 25.1 del Real Decreto 520/2005, el Alto Tribunal se remite a las consideraciones ya realizadas.

La doctrina jurisprudencial que se establece, en conclusión, es la siguiente:

1. La suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el artículo 212.1 LGT no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT.

2. Ello sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

### 3. Comentario crítico

Tenemos que decir que, después de varias sentencias del TS que han merecido elogios unánimes de la doctrina científica, en esta ocasión el Alto Tribunal no ha satisfecho las expectativas.

Cuando se admitió a trámite, mediante el Auto de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ082279–), el recurso de casación para determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias podía aplicarse a las sanciones derivadas al responsable del artículo 42.2 de la LGT, confiábamos en que se diera una solución coherente al parche (digno de aplauso, pero parche al fin y al cabo) que supuso la Sentencia del TS de 8 de abril de 2021 (rec. núm. 1107/2020 –NFJ081847–). A través de esta se aliviaba en cierta medida el efecto pernicioso para el responsable ex artículo 42.2 a) de la LGT del mandato contenido en el artículo 212.3 de la LGT (esto es, no se suspenderán las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el art. 42.2 LGT), al establecer la doctrina que, si bien es posible derivar al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT una sanción no firme en vía administrativa por haber sido impugnada y, por lo tanto, automáticamente suspendida en periodo voluntario, dicho responsable podía, sin embargo, beneficiarse de los efectos de la suspensión ganada, de manera que «la sanción no puede ser exigida y debe continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa».

El TS, en su reciente Sentencia de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–), que es objeto de este comentario, se ha limitado, sin embargo, a reproducir lo que dijo hace tres años en una sentencia sobre la extralimitación del Reglamento de revisión en vía administrativa (concretamente, de las previsiones de los arts. 25.1 y 39.3 sobre la no suspensión de las sanciones tributarias cuando el recurrente era el responsable del art. 42.2 LGT). Entonces ya indicó que las normas reglamentarias recurridas no eran ilegales pues encontraban cobertura en la previsión legal del artículo 174.5 de la LGT, según había explicado expresamente el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, que introdujo la modificación reglamentaria:

Las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables han conllevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión, teniendo en cuenta que dicha suspensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.5 en relación con el artículo 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se extenderá a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la misma Ley, dadas las características específicas de dicha responsabilidad.

Pero no ha entrado el TS, ni entonces ni ahora, en la sustancia del problema: discernir si resulta ajustado a la CE que, en virtud de esas «específicas características» de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 de la LGT (especialmente me voy a referir a uno de los supuestos en concreto: al de la letra a) por ocultación de bienes), el responsable vea limitadas sus facultades de impugnación y los efectos favorables que, con carácter general, regula el derecho tributario sancionador respecto a la impugnación de sanciones (la suspensión de su ejecutividad y la interrupción en el cómputo de intereses de demora).

No perdamos de vista que la modificación del artículo 212.3 de la LGT que limita desproporcionadamente, a nuestro juicio, los derechos del responsable del artículo 42.2 de la LGT, como seguidamente razonaremos, nació de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, inserta en la corriente legislativa de intensificación de actuaciones antifraude, y que dio lugar a otras normas ya denunciadas y corregidas por la Unión Europea<sup>4</sup>.

Es evidente que, como se argumentaba en el recurso contra los artículos 25 y 30 del Real Decreto 520/2005, se hace de peor derecho al responsable del artículo 42.2 de la LGT que al infractor. La pregunta es si tal circunstancia resulta constitucional. Si (como apunta, sin resolver, el magistrado señor Navarro Sanchís), queda dentro del ámbito de elección del legislador ordinario eliminar del régimen de ejecución de un acto calificado unánimemente, por doctrina científica y jurisprudencia, como sancionador, la suspensión sin garantía, haciendo primar la ejecutabilidad sobre la suspensión.

Al comenzar la lectura de la sentencia, inconscientemente, esperábamos llegar a un fallo diferente al recaído. Quizá, porque un criterio interpretativo de coherencia respecto a las resoluciones judiciales dictadas en los últimos meses en relación con la responsabilidad solidaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT, e incluso la reciente doctrina administrativa emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), avanzaban sistemáticamente en el camino del reforzamiento de las garantías del responsable solidario ex artículo 42.2 a) de la LGT, resolviendo a su favor muchas de las cuestiones polémicas que venían suscitándose en la aplicación, cada vez más habitual, de este tipo de expedientes por parte de la Administración tributaria<sup>5</sup>.

Tal vez el hito más relevante entre las recientes sentencias a las que antes aludía ha sido la Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), la cual

---

<sup>4</sup> La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19 –NFJ084680–), de corrección radical de la regulación en torno al modelo 720 de Declaración de Bienes y Derechos en el extranjero, puso fin al desproporcionado régimen sancionador que introdujo en España esa misma Ley 7/2012, en relación con el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de información relativa a los bienes o derechos situados en el extranjero y a su consideración como ganancias no justificadas de patrimonio (disp. adic. decimooctava LGT).

<sup>5</sup> «Según la Memoria de la Agencia Tributaria de 2020, las derivaciones pasaron de 23.552 actuaciones en 2019 a 26.746 en 2020, lo que supuso un incremento de un 13,6%. En el periodo 2018-2019, el incremento fue del 119,3%, pasando de 10.741 expedientes a 23.552» (García Novoa, 2022).

declaró tajantemente la irresponsabilidad de los menores de edad, a los que no se puede derivar la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT. La sentencia resaltaba el perfil sancionador de esta clase de responsabilidad tributaria, de manera que si no hay dolo en la conducta (dolo que, por supuesto, tiene que resultar probado por la Administración tributaria y del que carece un menor de edad, que por ministerio de la ley no tiene capacidad de obrar), no hay responsabilidad.

La Audiencia Nacional ha reforzado esta idea de la necesaria culpabilidad de la conducta habilitante de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT (reconsiderando su postura anterior) y, en su Sentencia de 28 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2128/2019 –NFJ084521–), afirma que si no hay prueba plena de la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario, no se da un requisito esencial para declarar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

Recordemos, asimismo, la Sentencia del TS de 8 de abril de 2021 (rec. núm. 1107/2020 –NFJ081847–), ya citada, en virtud de la cual el Alto Tribunal permite al responsable del artículo 42.2 de la LGT beneficiarse de la suspensión de la ejecutividad de la sanción derivada, ganada por el recurso interpuesto por el sujeto infractor<sup>6</sup>. Ciertamente es que, si el responsable solidario no tuviera la suerte de que su deudor principal hubiera recurrido la sanción y con ello, obtenido la suspensión, él mismo no podría obtener dicha suspensión ya que, como estamos comentando, a tenor de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT en relación con el 212.3 *in fine* de la LGT, cuando es el propio responsable del artículo 42.2 de la LGT quien recurre la sanción que le ha sido derivada no se le permite la suspensión automática, circunstancia criticada reiteradamente por la profesora Puebla Agramunt (2020, p. 218).

Por su parte, el mismo magistrado ponente de la sentencia que hoy comentamos, Excmo. Sr. Navarro Sanchís, firmó un voto particular de enorme relevancia, en la Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021 (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–), donde dejaba constancia del «cuño sancionador» que revela la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT y sobre la que opina que:

conlleva una infracción sui géneris, y así lo hemos declarado repetidamente, lo que reclama una interpretación restrictiva de sus términos, y, desde luego, prohíbe llevar más allá la responsabilidad, como acto desfavorable o de gravamen, de donde la ley permite.

<sup>6</sup> «Conforme a cuanto antecede cabe concluir que en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, no existe obstáculo legal alguno para derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa» (FJ 3.5).

Quizá por esta conciencia de encontrarnos ante una norma sancionadora cuando contemplamos el supuesto de responsabilidad que regula el artículo 42.2 a) de la LGT, los órganos resolutivos, tanto judiciales como administrativos, están empezando a rodearla de las necesarias garantías que, en virtud de nuestros principios constitucionales, deben asistir cuando se aplica un régimen sancionador. Así, la Sentencia del TS de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 8315/2019 –NFJ085076–) ha permitido, por primera vez, que en supuestos de responsabilidad en cadena, el responsable solidario pueda impugnar una eventual falta de declaración de fallido del deudor principal, pese a tener cercenadas sus facultades de impugnación, las cuales, de acuerdo con el reiterado artículo 174.5 de la LGT, quedan limitadas a impugnar el presupuesto habilitante de su responsabilidad y el alcance global de la misma (es decir, los responsables que lo son por los supuestos de hecho descritos en el art. 42.2 LGT no pueden recurrir las liquidaciones de los deudores principales). En esta misma línea de actuación, el TEAC, en su Resolución de 17 de febrero de 2022 (RG 7129/2021 –NFJ085281–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha reconocido el derecho del responsable solidario a acceder al expediente completo de los obligados tributarios de los que deriva su responsabilidad<sup>7</sup>.

También ha sido el TEAC quien ha delimitado de forma más precisa y estricta que como lo venía haciendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones, el ámbito objetivo de aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT. Así, en Resolución de 17 de febrero de 2022 (RG 8158/2021 –NFJ085282–), ha denegado que pueda exigirse por la vía de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT deudas que no tengan naturaleza estrictamente tributaria, como serían las deudas en concepto de responsabilidad civil o las penas de multa derivadas de delitos contra la Hacienda Pública, las cuales habían sido derivadas en algunas ocasiones al responsable solidario por parte de la Administración tributaria, con fundamento en la disposición adicional décima de la LGT, entendido como una encomienda legal de exacción.

Respecto a la incidencia que las diversas vicisitudes del procedimiento tributario tienen cuando en el mismo intervienen distintos niveles de obligados al pago, el Auto del TS de 19 de enero de 2022 (rec. núm. 4596/2021 –NFJ084759–) ha dejado planteada la interesante cuestión de si la Administración puede derivar a todos los responsables solidarios declarados de conformidad con el artículo 42.2 a) de la LGT, los recargos de apremio del deudor principal cuando uno de ellos ha solicitado el aplazamiento o fraccionamiento y la deuda goza de una garantía aceptada por la propia Administración tributaria.

<sup>7</sup> «[...] 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 acrediten el importe de la deuda que se persigue del obligado principal consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad [...]».

Pero centrándonos ya en el asunto que nos ocupa, y después de habernos situado en el contexto de las resoluciones jurisprudenciales y doctrina del TEAC de los últimos meses favorables a mejorar las garantías y facultades del responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT, es preciso indagar acerca del sentido y justificación de una medida tan excepcional como es la ruptura de la regla general del derecho tributario sancionador de acuerdo con la cual la interposición de un recurso contra una sanción suspende automáticamente su ejecutividad, sin necesidad de prestar caución alguna. Esta regla general se exceptúa en el único caso de que quien impugne la sanción sea un responsable solidario por el artículo 42.2 de la LGT.

Podemos coincidir con la interpretación del TS en el sentido de que la norma legal que establece tal excepción (el art. 212.3 LGT, en relación con el 174.5 LGT) responde a una mera opción del legislador, el cual tiene competencia para decidir si queda o no suspendida automáticamente la deuda derivada al responsable, cualquiera que sea su naturaleza –o sea, aunque se interprete que dicha figura tributaria tiene naturaleza sancionadora (FJ cuarto). Se trata de ver si hay razones jurídicas que justifiquen dicha opción o, de lo contrario, si resulta una medida legal arbitraria o, cuando menos, desproporcionada, que podría vulnerar algún principio constitucionalmente protegido.

Es cierto, según hemos apuntado, que privar al responsable del artículo 42.2 de la LGT del efecto favorable que supone la suspensión automática de la sanción derivada por el hecho de recurrirla, hace de peor condición al responsable que al infractor. Así se exponía en el Dictamen del Consejo de Estado de 20 de diciembre de 2017, emitido en relación con el Real Decreto 1073/2017, que dio nueva redacción al artículo 25 del Real Decreto 520/2005:

En el expediente se ha solicitado la eliminación del último inciso con el argumento de que resulta discriminatorio que el obligado principal disponga de la posibilidad de suspender el pago sin necesidad de garantía y, sin embargo, al responsable solidario se le prive de dicha posibilidad. También se ha sostenido que esta previsión carece de base legal y que es contrario al artículo 212.3 de la LGT, pues no excluye de la suspensión automática ninguna modalidad de sanción.

El Dictamen se hacía eco de la respuesta que ofrecía la Secretaría de Estado de Hacienda a la citada objeción: la habilitación normativa de la modificación reglamentaria se encuentra en el artículo 212.3 de la LGT «Recursos contra las sanciones».

Sin embargo, el Consejo de Estado consideraba en su informe que el artículo 212.3 de la LGT no amparaba excluir de la suspensión a las sanciones, ya que dicho precepto, literalmente, solo alude a «[tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto] las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley», siendo así que las sanciones no forman parte del concepto «deuda tributaria» desde la reforma de la LGT de 2003 (art. 58).

El TS rebate la interpretación del Consejo de Estado basándose en la Memoria de Análisis del Impacto Normativo del Real Decreto 1073/2017, en la que se explica que la norma que habilita para excluir de la suspensión al responsable no es tanto el artículo 212.3 de la LGT como el artículo 174.5 de la LGT, donde se especifica que «Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado 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». Queda, entonces, subsanada la objeción del Dictamen del Consejo de Estado de que la ley solo permitía dejar fuera de la suspensión automática las deudas tributarias, pero no las sanciones.

Así pues, y en conclusión, la excepcionalidad de la limitación de los efectos favorables de la impugnación de las sanciones cuando la realiza un responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT está amparada por la ley. Es más, podemos llegar a entender el argumento que esgrime la profesora Marcos Cardona (2021, p. 118), en el sentido de que «exigir al responsable solidario que pague una sanción del deudor principal no es sancionar al responsable, sería más bien una encomienda legal de exacción. Sería recaudar a través del responsable unos importes ya líquidos y exigibles».

Pero no es esa la interpretación de la sentencia de instancia (Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de marzo de 2020, rec. núm.1250/2018 –NFJ082280–) que, precisamente, basó su estimación parcial, como expresamente hace constar el TS (FJ segundo), en que «la derivación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT, si comprende sanciones, es también una sanción, o supone una sanción, subsumible en la regla de la suspensión automática».

Y lo que es más importante: tampoco es el criterio interpretativo del Alto Tribunal, que en Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–) ha confirmado la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad:

4. Pues bien, según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25 CE), las garantías penales de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el derivado del principio de personalidad de la pena –extensible a la sanción administrativa, que participa de la misma sustancia que aquella–.

En conclusión, prohibir al responsable del artículo 42.2 de la LGT que su recurso contra la sanción la suspenda automáticamente puede ser legal, pero resulta discriminatorio. ¿Cuáles, entonces, la razón jurídica que justifica esa discriminación? Si existe, estaremos ante una opción legítima del legislador, más si no fuera así tendríamos que hablar de discriminación arbitraria, como hacía ver el profesor Rodríguez Bereijo (2010, p. 266):

En la búsqueda del equilibrio entre la justificación de las desigualdades de trato que explique el tratamiento diferente entre quienes se encuentran en situación igual, evitando las reglas arbitrarias pero sin tratar de sustituir al legislador en el establecimiento de las diferencias, radica la dificultad del juicio de igualdad tributaria<sup>8</sup>.

El test que la doctrina científica aplica para valorar la justicia de la medida discriminatoria es el «juicio de proporcionalidad»: idoneidad o adecuación de los medios al fin, atendiendo a los valores constitucionales. Este juicio complementa el previo «juicio de razonabilidad»: equilibrio razonable entre la medida adoptada por el legislador y la finalidad de la norma<sup>9</sup>. Aplicaremos ambos baremos al caso que nos ocupa.

La razón de la discriminación estudiada (excepción a la regla general de que el recurso contra las sanciones suspende su ejecutividad de forma automática sin necesidad de aportar garantía cuando la impugnación es realizada por el sujeto infractor o por cualquier responsable, salvo el del artículo 42.2 de la LGT; en palabras del TS: «No es ocioso, en este punto, traer a colación que la excepción legal –y reglamentaria, según hemos decidido– no afecta sin distinción a la totalidad de las sanciones trasladadas a un tercero por la vía de la derivación de la responsabilidad, sino únicamente a aquellas incardinadas en las modalidades del artículo 42.2 LGT»), se justifica, según la Sentencia del TS, objeto de este comentario, de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–), por el presupuesto de derecho de dicha responsabilidad, ya que se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma, mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, **exigiéndose una responsabilidad específica** y hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Esa «especificidad» de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT radica, según el Alto Tribunal, en que la misma no se deriva por las deudas o sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación al alcance global de la responsabilidad que, lógicamente, puede incluir deuda tributaria pendiente, recargos e intereses y, claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos (FJ cuarto).

No entra el TS («la sentencia de instancia no tiene en cuenta la cuestión de la naturaleza sancionadora, en sí misma, de las conductas reflejadas en el artículo 42.2 LGT que quedan así extramuros de la casación»), porque se sobreentiende (lo ha dicho en múltiples pronunciamientos, según hemos explicado), en confirmar la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad.

<sup>8</sup> Sobre la dificultad del juicio constitucional de la igualdad tributaria, no puede dejar de consultarse a Rodríguez Bereijo (2010, pp. 253-287).

<sup>9</sup> Sobre el principio de igualdad en materia tributaria, Sánchez Sánchez (2015).

Así pues, establezcamos nuestro primer axioma: exigir a un tercero (quienquiera que este sea), la sanción impuesta a un infractor es sancionar, según ha dicho textualmente el TS en Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–).

Por otro lado, hemos de examinar la razón de ser de la medida que estamos analizando: la suspensión de sanciones sin garantía. Hay un estudio muy interesante referente a la prolongación de la suspensión sin garantías, acordada en vía administrativa, a la vía judicial donde se indica que, **dado que las sanciones no tienen un fin recaudatorio**, la suspensión de estas no supone perjuicio financiero alguno para la Administración tributaria. La doctrina penal (recordemos que el TC ha ratificado la recepción de los principios inspiradores del orden penal por el ordenamiento administrativo sancionador «con ciertos matices», Sentencias del TC 18/1981, de 8 de junio –NCJ065116– y 78/1990, de 26 de abril –NCJ066102–), contempla como fundamento de la pena o sanción el cumplimiento de una «función de prevención general, cuando opere sobre la colectividad, y especial, en su actuación concreta sobre el culpable» (Sainz de Bujanda, 1991, p. 413).

Ya hemos encontrado el segundo axioma: las sanciones tributarias no cumplen una función recaudatoria.

El tercer pilar de nuestra argumentación es que, como ha indicado el TS, la especificidad de los diversos supuestos de responsabilidad que regula el apartado 2 del artículo 42 de la LGT consiste en que tienen por objeto proteger la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Se «castiga» (imponiéndole que asuma responsabilidades solidarias de pago), a quien ha causado o colaborado en la ocultación de los bienes que podrían haber servido para que la Hacienda Pública viera satisfecho su crédito tributario.

El último extremo que nos queda por indagar es cuál es la justificación jurídica de la ejecutividad demorada de las sanciones administrativas y, por ende, tributarias.

El profesor Cano Campos (2020, pp. 113-144) explica que no siempre ha sido así: bajo la vigencia de la Ley de procedimiento administrativo de 1958 las sanciones administrativas también eran inmediatamente ejecutivas. Entonces, ¿por qué actualmente se suspenden cuando son objeto de recurso? Porque la jurisprudencia constitucional corrigió tal regulación estableciendo respecto a las sanciones un régimen jurídico singular, sobre la base de los principios penales garantizados por la CE.

Concretamente, el TC no vinculó la suspensión de la ejecutividad de las sanciones con el principio de presunción de inocencia<sup>10</sup>, sino con el derecho fundamental a la tutela judi-

<sup>10</sup> En opinión del TC el principio de presunción de inocencia queda desvirtuado cuando concluye el procedimiento administrativo sancionador con una resolución sancionadora (Sentencia del TC 66/1984 –NCJ066101–):

cial efectiva, consagrado en el artículo 24 de la CE (Sentencia del TC 66/1984, de 6 de junio –NCJ066101–). Así pues, debe interpretarse que las sanciones solo pueden ser ejecutivas cuando sean firmes en vía administrativa, pues es a partir de ese momento cuando se abre para el particular la vía del recurso contencioso-administrativo en cuyo seno puede el juez pronunciarse sobre la pertinencia de la suspensión, a partir de la información con la que cuenta (López Ramón, 1988, p. 76)<sup>11</sup>.

En definitiva, lo que justifica el retraso en la ejecutividad de las sanciones es el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, y no tanto un derecho propio y específico de los actos administrativos punitivos. De ahí que cierto sector doctrinal (Cano Campos (2020, p. 120) abogue por extender dicha demora también a otros actos de gravamen «que pueden ser tanto o más aflictivos que los sancionadores».

Por tanto, y dado que los diversos supuestos de responsabilidad que describe el apartado 2 del artículo 42 de la LGT constituyen actos de gravamen tan aflictivos como una sanción, parece injustificada la prohibición que estableció el legislador de 2012 al excluir de la suspensión sin garantía la impugnación de las sanciones derivadas al responsable del artículo 42.2 de la LGT.

Pero es que, si además consideramos que, como indica reiteradamente la jurisprudencia del TS, derivar una sanción es sancionar, entonces resulta plenamente aplicable la observación del profesor Cano Campos (2020, pp. 120-121) cuando indica que hay una diferencia esencial entre las sanciones y el resto de actos administrativos que justifica las singularidades de su régimen jurídico:

Las sanciones constituyen un mal que se añade al ya producido con la comisión de la infracción, pues con ellas no se trata de exigir el cumplimiento de una obligación debida o de impedir el desarrollo de una actividad a la que no se tenía derecho. Su contenido aflictivo, esto es, el mal o perjuicio en que consisten, afecta directamente al sujeto sancionado y con su imposición no se trata de restablecer o tutelar directamente los intereses generales afectados por la infracción cometida [...] Sin embargo, otras medidas no sancionadoras, como, por ejemplo, las de

---

La propia legitimidad de la potestad sancionadora y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba, según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea de confrontación de la presunción de inocencia con la inmediata ejecutividad de las sanciones.

<sup>11</sup> El TS ratificó la doctrina del TC, como resulta de su Sentencia de 9 de diciembre de 1986:

La plenitud de la tutela jurisdiccional consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución a que todos los ciudadanos tienen derecho, no precisa en ningún supuesto entender desaparecida del Ordenamiento jurídico la potestad administrativa de autotutela, pues lo que aquella plenitud de tutela exige es que el juez, ante los concretos intereses en juego, preserve el resultado del proceso, **de suerte que una ejecución anticipada no frustre las consecuencias inherentes a la plenitud de amparo.** (La negrita es nuestra)

restablecimiento de la legalidad, protegen y restauran de forma directa e inmediata los intereses generales implicados. Por eso la demora en la ejecutividad de las sanciones no tiene una incidencia tan negativa en los intereses generales como la que tendría el retraso en la ejecutividad de tales medidas.

Cuando en el *iter* del procedimiento de recaudación (el que le es propio y en el seno del cual nació), se exige responsabilidad solidaria por la deuda tributaria y los eventuales recargos a quien colaboró con el obligado principal (u otros responsables previos) en la distracción de bienes para evitar el pago de tales obligaciones, se puede interpretar que el legislador está restaurando la legalidad quebrantada. Pero hacer responder a un tercero, de forma solidaria, del pago de las sanciones impuestas por la infracción cometida por el obligado principal es, sustancialmente, sancionar, como acertadamente han interpretado los TSJ y ha confirmado la jurisprudencia del TS. Y tratándose de sanciones no resulta justificado impedir al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT que se beneficie del específico régimen previsto para la impugnación de sanciones, instaurado por la jurisprudencia constitucional (frente a una legalidad hasta entonces contraria), como exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado en el artículo 24 del texto constitucional.

Además, resulta desproporcionada dicha medida legal puesto que la suspensión cautelar de una sanción no perjudica el interés recaudatorio de la Administración tributaria, que resulta ser el bien jurídico protegido por la figura de la responsabilidad solidaria en los distintos supuestos descritos en el artículo 42.2 de la LGT (como hemos explicado, las sanciones no tienen una finalidad recaudatoria, sino que constituyen un elemento disuasorio en su doble vertiente de prevención especial –para el propio sancionado–, y prevención general –para el resto de los ciudadanos–).

Como conclusión de estas reflexiones entendemos que el Alto Tribunal ha perdido una oportunidad idónea para eliminar la injustificada medida legislativa adoptada por el legislador de 2012, entre otras que pecan de idéntico exceso de celo recaudador.

Los responsables del artículo 42.2 de la LGT son los únicos sujetos tributarios a los que les queda vedado el efecto de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones cuando son recurridas por ellos. Esta circunstancia resulta claramente desproporcionada además de ser incoherente respecto a la postura del propio TS que sí permite, en cambio, al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT beneficiarse de la suspensión ganada por el deudor principal (Sentencia del TS de 8 de abril de 2021, rec. núm. 1107/2020 –NFJ081847–).

Sin discutir que la medida establecida en el artículo 212.3 de la LGT sea legal, sí creemos que no supera el juicio de proporcionalidad, suponiendo una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE).

## Referencias bibliográficas

- Cano Campos, T. (2020). La ejecutividad de las sanciones y los enredos con la prescripción. *Revista de Administración Pública*, 212, 113-144.
- García Novoa, C. (2022). La epidemia de las derivaciones de responsabilidad. *Vento Abogados & Asesores*. <https://vento.es/es/>
- López Ramón, F. (1988). Límites constitucionales de la autotutela administrativa. *Revista de Administración Pública*, 115, 57-98.
- Marcos Cardona, M. (2021). El alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de la ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal. *Nueva fiscalidad*, 3, 109-146.
- Puebla Agramunt, N. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. (1.ª ed.). Aranzadi.
- Sainz de Bujanda, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*. (9.ª ed.). Universidad Complutense.
- Sánchez Sánchez, E. M.ª (2015). El principio de igualdad en materia tributaria. (Tesis doctoral).

# Recurso de anulación y doctrina de pleno conocimiento

Análisis de la [STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 4707/2020](#)

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM (España)*

*Abogada del ICAM (España)*

*Profesora contratada doctora en UDIMA (España)*

## Extracto

El presente comentario tiene como objeto analizar la Sentencia 521/2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de fecha 3 de mayo de 2022, dictada en el recurso de casación 4707/2020, y en la que la Sala Tercera reitera la doctrina del pleno conocimiento y la aplica al caso; y sostiene que, con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación.

## 1. Supuesto de hecho

El recurso de casación se interpuso frente a la Sentencia de 31 de enero de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), en el recurso número 233/2018 (NFJ082087). Esta a su vez se había pronunciado ante recurso formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 31 de enero de 2018, desestimatoria del recurso de anulación interpuesto frente a la Resolución de ese mismo TEAC de fecha 31 de mayo de 2017 (RG 1394/2015), que por su parte desestimaba recurso de alzada interpuesto frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, versando el fondo del asunto sobre un acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 42.1 a) de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria (LGT).

El recurrente viene transitando por un largo periplo, desde que se le notificara, el 18 de noviembre de 2010, un acuerdo de derivación de responsabilidad por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT, para exigirle una sanción de 1.081.821,79 euros que había sido impuesta a una mercantil en virtud del artículo 201.3 de la LGT, por la expedición de ciertas facturas.

La primera reclamación que el declarado responsable interpuso la desestimó el TEAR de la Comunidad Valenciana, y por eso acudió al TEAC en recurso de alzada. Y el TEAC dictó Resolución desestimatoria de la alzada con fecha 31 de mayo de 2017 (RG 1394/2015).

A pesar del elevado importe de lo supuestamente defraudado, y de que, por tanto, podrían ser actuaciones constitutivas de delito, y a pesar de que constaba informe de la inspectora actuaria apuntando la concurrencia de indicios de delito, lo cierto es que, cuando se le notifica a esta persona la declaración de responsabilidad, no se habían pasado las actuaciones a la jurisdicción penal, pues hasta el 24 de noviembre de 2010 no se presentó la denuncia ante el Ministerio Fiscal.

A la fecha de la interposición de la reclamación inicial al TEAR, y a la fecha de interposición del recurso de alzada ante el TEAC, el recurrente no había sido aún absuelto en el procedimiento penal seguido a instancias de la Inspección por posible delito contra la Hacienda Pública y de falsedad en documento mercantil.

Pero resulta que el recurrente fue declarado absuelto de los delitos por Sentencia del Juzgado de lo Penal n.º 2 de Valencia de 18 de octubre de 2016, sentencia que fue confirmada en apelación por Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 31 de enero de 2017. De modo que, en cuanto su absolució alcanzó firmeza, el recurrente presentó las sentencias penales ante el TEAC.

No obstante, el TEAC no da la relevancia que, a nuestro juicio, tienen dichas sentencias absolutorias, en relación con el acuerdo de derivación de responsabilidad por sanciones, y desestima el recurso de alzada el 31 de mayo de 2017.

En un intento de que se resolviese el asunto con la mayor celeridad posible, el recurrente interpuso, frente a la resolución del TEAC que desestimaba la alzada, recurso de anulación al amparo del artículo 241 bis de la LGT, y el TEAC dicta Resolución desestimatoria también del recurso de anulación el 31 de enero de 2018.

Por eso se vio compelido a acudir a la AN, y la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de dicho tribunal, resuelve por Sentencia de 31 de enero de 2020 (rec. núm. 233/2018 –NFJ082087–), que las alegaciones del recurrente no encajaban en el artículo 241 bis de la LGT. La Sala sostiene que no podía, en dicho recurso, invocar la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad.

El asunto nos parecía que merecía ser revisado en casación y preparamos recurso contra la decisión de la Sala de instancia, por considerar que la finalidad y efectos del recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT presentaba interés casacional para la formación de la jurisprudencia.

Por Auto de 11 de febrero de 2021 (rec. núm. 4707/2020), la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) admitió el recurso de casación, y acordó que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

Determinar si, con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación o únicamente cuando aprecie que el recurso de anulación debió haber sido estimado al entender que existía una causa de anulación de las contempladas en el expresado precepto.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sentencia de 3 de mayo de 2022, objeto de este comentario, ha resuelto la pregunta que el auto de admisión había formulado, sosteniendo literalmente lo siguiente:

Conforme a los pronunciamientos jurisdiccionales referidos anteriormente cabe reiterar la doctrina y aplicar al caso que nos ocupa la doctrina del pleno conocimiento, en el sentido de que con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación.

Dado que la sentencia, como se ha indicado, se ha limitado a enjuiciar el motivo de anulación del art. 241 bis, 1 c) de la LGT, al punto que expresamente hace constar que los motivos esgrimidos, enumerando hasta ocho, nada tienen que ver con el recurso de anulación planteado ni con la incongruencia denunciada, desestima la demanda sin entrar sobre los mismos, remitiendo su posible virtualidad a la impugnación de la resolución del TEAC de 31 de mayo de 2017, cuando lo procedente, conforme a la citada doctrina, era conocer y resolver los mismos, y, en definitiva, verificar la corrección o no del acto originario impugnado, procede estimar el recurso y casar la sentencia.

## 3. Comentario crítico

Si bien es satisfactorio que se admitiese el recurso de casación mediante auto de la Sección Primera, de admisiones y, por supuesto, más gratificante aun que, posteriormente, se haya estimado el recurso por sentencia de la Sección Segunda, de enjuiciamiento de asuntos tributarios; como puede intuirse por el fallo del tribunal, el periplo del recurrente no ha acabado.

El TS sostiene que la AN, al resolver el recurso de anulación, pudo y debió analizar la primigenia resolución dictada por el TEAC que fue objeto de recurso de anulación. Y con ello, queda claro que la decisión del Alto Tribunal es no entrar él tampoco en el fondo del asunto, sino retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de dicha sentencia, para que sea la Sección Séptima de la AN, es decir, la Sala de instancia, la que se pronuncie sobre la conformidad a derecho o no del acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 42.1 a) de la LGT impugnado.

A la fecha de redacción de estas líneas, estamos a junio de 2022 y aún no sabemos, por tanto, si el recurrente es responsable tributario solidario de la sanción impuesta a la mercantil que cometió la infracción, como sostenía la Dependencia Regional de Recaudación en noviembre de 2010, a pesar de que un Juzgado de lo penal ya le haya declarado absuelto del delito en sentencia que es firme desde enero de 2017.

Aunque obviamente me importa el caso concreto que se sometía al tribunal, estoy de acuerdo en que, por lo que es importante esta sentencia, y así lo dice por ejemplo el magistrado José Ramón Chaves en su blog *delajusticia.com* en un post de 19 de mayo de 2022, titulado «La doctrina del pleno conocimiento pisa fuerte en lo contencioso»<sup>1</sup>, es porque

reitera literalmente por la Sala Tercera el valor de «LA DOCTRINA DEL PLENO CONOCIMIENTO», o sea de la jurisdicción plena, sin desfallecimiento ni restricciones, superando la caduca jurisdicción revisora y avanzando hacia la JURISDICCIÓN PROTECTORA.

Lo importante no es tanto el caso concreto, ni que se refiera al ámbito económico-administrativo, sino que se insiste en el poderío de una jurisdicción contencioso-administrativa que no puede quedar atrapada en los filtros y laberintos de recursos y reclamaciones, pues de lo que se trata es de que el justiciable reciba una resolución de fondo.

La Sentencia de la AN de 31 de enero de 2020 recurrida en casación, claramente infringía el artículo 241 bis.6 de la LGT (redacción dada por Ley 34/2015), que prevé

Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

Y hubimos de acudir en casación porque la Sala se negó a aplicarlo, o dicho de otro modo, resolvió de forma desestimatoria la pretensión deducida, a pesar de la literalidad del precepto, que permite de modo expreso que contra la resolución del recurso de anulación se pueden plantear tanto los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otros relativos al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

Como puede observarse en el auto de admisión, el recurso preparado merecía ser admitido por varias causas, y así, el razonamiento jurídico PRIMERO del Auto (del magistrado ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda) dice expresamente:

El escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2 a) de la LJCA], (ii) gravemente daño-

<sup>1</sup> <https://delajusticia.com/2022/05/19/la-doctrina-del-pleno-conocimiento-pisa-fuerte-en-lo-contencioso/>

sa para los intereses generales [artículo 88.2 b) de la LJCA], (iii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2 c) de la LJCA], (iv) e interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [artículo 88.2 e) LJCA], siendo así que, además (v) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3 a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2 f) de la LJCA.

Incluso la Abogacía del Estado estaba de parte del recurrente, cuando en su oposición al recurso de casación, como menciona la sentencia, pidió que se fijase como doctrina la propugnada por la parte,

manifestando que, la sentencia recurrida, en tanto en cuanto ha limitado su enjuiciamiento a analizar la legalidad de la primitiva resolución impugnada únicamente desde la perspectiva de una posible desestimación improcedente del recurso de anulación, no es conforme a derecho y, por tanto, la respuesta a la cuestión casacional admitida, con reafirmación de la jurisprudencia de esa Sala, no puede ser más que positiva para el recurrente, debiendo dejarse sentado por la misma como doctrina, que, con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativo que desestima un recurso de anulación del art. 241 bis LGT/2003, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse, como señala el precepto, en el recurso contencioso en este caso ya, tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado; la sentencia recurrida no lo ha hecho así, por lo que sentando esa doctrina, debería estimarse el recurso y casarse la sentencia.

Queda, por consiguiente, establecida y reafirmada la jurisprudencia de la Sala Tercera del TS en el sentido expuesto, con lo que supone de aviso a navegantes con relación al uso de la vía que ofrece el recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT y a la doctrina del pleno conocimiento; si bien la victoria es amarga, en la medida en que, en este caso, parece que no cabe duda de que, en términos de tutela judicial efectiva en la vertiente de obtener una resolución judicial plena en un tiempo razonable, más valdría haber interpuesto, frente a la primera resolución del TEAC, un recurso contencioso-administrativo, ya que, indiscutiblemente, el peregrinaje hasta obtener la Justicia habría acabado antes.

# Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto

Análisis de la [SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018](#)

**José Pedreira Menéndez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo (España)*

## Extracto

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 16 de febrero de 2022 (rec. núm. 703/2018) analiza la deducibilidad de la retribución de unos administradores que habían adoptado unos acuerdos en junta general, durante los tres ejercicios de 2011 a 2013, incumpliendo las prescripciones de la normativa mercantil, por lo que podían ser impugnados por los socios. De hecho, el acuerdo de 2011 fue impugnado por los socios minoritarios y se consideró ilegal. A la vista de lo ocurrido en 2011, y pese a que en los dos ejercicios siguientes no hubo impugnación por parte de los socios, la Administración consideró que los acuerdos de retribución eran nulos y no permitió su deducción en sede de la sociedad al amparo de lo previsto en el artículo 15 f) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS). Sin embargo, la AN concluye que la inactividad de los legitimados para impugnar el acuerdo subsana o convalida el mismo mercantilmente, por lo que el gasto es deducible al no ser aplicable el artículo 15 f) de la LIS, al haber dejado de ser un acto contrario al ordenamiento jurídico.

## 1. Supuesto de hecho

En junta general se adoptan acuerdos de retribución a los administradores durante varios ejercicios, en contra de los intereses de los socios minoritarios, incumpliendo las previsiones legales para la adopción de estos. El acuerdo es impugnado en el primero de los tres ejercicios objeto de revisión, pero no en los otros dos, y es declarado contrario al ordenamiento por la Audiencia Provincial. La tesis de la Administración es que para que los gastos de los administradores sean deducibles es preciso que se ajusten a la normativa mercantil, es decir, no puede admitirse la deducción de un gasto contrario al ordenamiento jurídico, como establece el artículo 15 f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Es la misma línea argumental que se ha mantenido para no permitir la deducción de la retribución de los administradores cuando el cargo estatutario es gratuito. Ahora bien, los acuerdos que la Administración califica de ilegales, con la finalidad de impedir la deducción del gasto en sede de la sociedad, no lo son porque no se ejercieron las acciones frente a los mismos en el plazo de un año y, en consecuencia, el vicio del que adolecían ha sido sanado o convalidado por el efecto de la caducidad de la acción.

## 2. Doctrina del tribunal

La Audiencia Nacional (AN) establece como doctrina que la Administración: «No puede sostener la nulidad del acuerdo supliendo la inactividad de los legitimados para la impugnación, pues en tales casos, la inactividad de estos subsana o convalida el acuerdo».

### 3. Comentario crítico

La sentencia de la AN aborda una cuestión que es objeto de polémica desde hace bastante tiempo, puesto que la Administración viene denegando la deducibilidad de aquellos gastos que considera como «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» conforme al artículo 15 f) de la LIS. El debate radica en determinar cuándo se produce tal situación, pues muchas veces en las sociedades mercantiles se adoptan acuerdos que no son conformes con la normativa mercantil o los estatutos sociales, pero en la práctica se ejecutan en dichos términos por estar conformes todos los socios, no siendo impugnados. Generalmente, este tipo de acuerdos suponen un gasto para la sociedad que, cuando es objeto de revisión por la Administración, da lugar a litigios como el planteado en la presente sentencia, puesto que se pretende la exclusión de la deducción del gasto al amparo de que ha habido un incumplimiento formal del ordenamiento jurídico-mercantil.

La Administración viene defendiendo que cualquier actuación en el seno de la sociedad que sea contraria al ordenamiento mercantil por aplicación de los artículos 10.3 y 15 f) de la LIS convierte al gasto en no deducible. Un ejemplo de ello es la posible retribución a administradores gratuitos por el ejercicio de funciones en el seno de la sociedad, que se consideran subsumidas en el cargo de administrador y, en consecuencia, con imposibilidad de retribución, lo que conlleva que sean contrarias al ordenamiento, como puede verse en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de julio de 2020 (RG 3156/2019 –NFJ078504–) o en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de noviembre de 2020 (rec. núm. 809/2019 –NFJ081026–). Pero que es un problema que viene de antiguo como puede verse en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 2 de enero de 2014 (rec. núm. 4269/2012 –NFJ053476–) cuando afirmó que:

La cuestión, por tanto, no se centra en la «necesariedad» del gasto como a veces se pretende, sino en su «legalidad», que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no solo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes. Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil.

Por tanto, aclarar si estos incumplimientos del ordenamiento mercantil suponen una exclusión automática de la deducibilidad de ciertos gastos es una cuestión realmente interesante, de ahí la importancia del fallo que vamos a analizar. Y lo es, sobre todo, porque el propio TS exige un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil y, como veremos, esta tiene establecido su propio sistema de impugnación y subsanación de este tipo de acuerdos.

En el caso enjuiciado el problema no radica en la retribución de los administradores en sí misma, que es aceptada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sino en el hecho de que parte de esa retribución se ampara en un acuerdo de la junta general que podría haber sido declarado nulo.

En el supuesto analizado por la AN nos encontramos con un grupo de socios y a la vez administradores que adoptan en junta general una serie de acuerdos lesivos para los socios minoritarios. Estos acuerdos se toman durante los ejercicios 2011 a 2013, pero solo se impugnan por los socios minoritarios los relativos al ejercicio 2011. Los acuerdos de 2011 se declaran nulos a través del oportuno procedimiento ante la jurisdicción mercantil y, en consecuencia, los gastos que se generan como consecuencia de estos en sede de la sociedad no son deducibles a juicio de la Administración. Esta decisión es ratificada por la AN que considera que se está en presencia de uno de los supuestos contemplados en el artículo 15 f) de la LIS, para que el gasto no sea deducible, y debemos mostrarnos conformes con ello. No cabe duda de que el acuerdo es contrario al ordenamiento jurídico, por lo que el gasto no puede ser deducible, ya que realmente no existe el mismo y los administradores deberían haber reintegrado a la sociedad las cantidades indebidamente percibidas en perjuicio de los socios minoritarios.

Ahora bien, sin embargo, en los años 2012 y 2013 los acuerdos no fueron impugnados por los demás socios que no eran administradores, pese a lo que la AEAT aplica el mismo criterio que en 2011 y no admite la deducibilidad del gasto. Aquí se produce un matiz importante, las retribuciones fueron percibidas por los administradores y no reintegradas a la sociedad. Por consiguiente, sí se produjo un gasto en sede de la sociedad que es el que se deduce la entidad, ya que no hay un resarcimiento al no impugnarse el acuerdo adoptado, algo que la Administración no tiene en cuenta en ningún momento y se aferra a la presunta ilegalidad del acuerdo para denegar la deducibilidad. Todo ello, como es lógico, sin corregir la tributación en sede de los socios que han percibido la retribución, ya que para ellos sí que ha sido un ingreso, que debe ser sujetado a gravamen. Como puede apreciarse la regularización es realmente perjudicial para la sociedad, que ha realizado el desembolso, no discutido, pero no se va a poder deducir el gasto en el que incurre.

Para poder resolver la cuestión litigiosa, la AN considera que se hace preciso acudir al artículo 205 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (LSC) en el que se establece que:

la acción de impugnación de los acuerdos sociales caducará en el plazo de un año, salvo que tenga por objeto acuerdos que, por sus circunstancias, causa o contenido resultaren contrarios al orden público, en cuyo caso la acción no caducará ni prescribirá.

Por tanto, en primer término, hay que ver si ese acuerdo puede ser declarado ilegal en cualquier momento o si ya ha prescrito el plazo para poder hacerlo.

Así, la AN, remitiéndose a la Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 21 de marzo de 2013 (rec. núm. 46/2010 –NCJ066133–), señala que el concepto de acuerdo «contrario al orden público» debe aplicarse de forma restrictiva «y no se puede calificar de contrarios al orden público todos los acuerdos que resulten contrarios a una norma legal prohibitiva imperativa». Esta sentencia del TS hace un análisis en profundidad del concepto desde el punto de vista del Derecho Civil, con profusa cita de jurisprudencia. Por tanto, a la vista de esta doctrina jurisprudencial civil, la AN considera que solo podrían ser considerados contrarios al orden público los acuerdos que hubieran conllevado una vulneración de derechos reconocidos en la Constitución que se proyectan en el ámbito societario; los casos en los que los acuerdos sean constitutivos de delito; y los que contradigan los principios esenciales y configuradores del derecho societario. No estando en presencia de ninguna de estas circunstancias en el caso enjuiciado el acuerdo adoptado no es contrario al orden público.

Por tanto, si el acuerdo no es contrario al orden público, para que este pierda su eficacia, debe ser impugnado en el plazo de un año por los interesados. Como ha indicado la Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 15 de noviembre de 2004 (rec. núm. 3197/1998 –NCJ036650–) el plazo de caducidad para la impugnación supone «por regla general, la sanción o convalidación de los acuerdos nulos por el transcurso del plazo de impugnación», lo que «descansa en la conveniencia de facilitar la certeza de las relaciones jurídicas para evitar la perturbación tardía del tráfico jurídico». Por consiguiente, no habiendo sido impugnados los acuerdos sociales de los ejercicios 2012 y 2013 no puede la Administración declarar su nulidad sustituyendo la inactividad de los socios que pudieron verse perjudicados por el acuerdo, pues el mismo ha sido subsanado o convalidado por el paso del tiempo. En consecuencia, no siendo ilegal el acuerdo desde la perspectiva del derecho mercantil no se puede negar la deducibilidad del gasto.

La solución a la que llega la AN me parece muy oportuna, ya que la Administración no puede recurrir a una interpretación rigorista de algunos apartados del ordenamiento mercantil como fundamento para denegar la deducción de gastos reales, amparándose en que son contrarios a los preceptos mercantiles o los estatutos sociales, cuando los socios han adoptado estos acuerdos libre y voluntariamente y no los han impugnado, salvando así su tacha de ilegalidad. Y este último dato me parece muy importante porque como acertadamente recoge la sentencia de la AN el ordenamiento mercantil establece una regulación concreta para la impugnación de acuerdos sociales que se opongan a la ley, a los estatutos o al reglamento de la junta de la sociedad o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros (arts. 204 a 208 LSC) y, en caso de que no se siga dicho procedimiento, los acuerdos quedan convalidados por el transcurso del plazo para su impugnación. Y así lo tiene establecido la Sala Civil del TS, que es la competente en esta materia.

Por tanto, sería deseable que a partir de este momento el TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) acogiera esta doctrina, desterrando la que viene manteniendo de que cualquier acuerdo formalmente contrario a los estatutos (la tan discutida retribución de un administrador cuando los estatutos no lo prevén) es un gasto no deducible para la sociedad

por existir una vulneración del ordenamiento mercantil (Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 2795/2013 –NFJ057308–). Como acabamos de ver esto no es así y tal vulneración solo existe si se han ejercido las acciones en plazo por los legitimados, no si el acuerdo ha quedado convalidado y el vicio del que adolece sanado, y no cabe que la Administración tributaria sea quien corrija la voluntad de los socios invocando una infracción del ordenamiento mercantil que no existe.

En definitiva, el fallo de la AN abre una línea interpretativa muy interesante para reaccionar frente a una actuación muy extendida de la Administración y que muchos órganos jurisdiccionales estaban aceptando sin pararse a analizar si realmente el acuerdo es ilegal desde la perspectiva mercantil en su ámbito material y no solo formal. Es más, la mera lógica de los hechos es aplastante, el gasto realmente se ha producido en sede de la sociedad (es necesario y es legal), ha existido un desplazamiento patrimonial que tributa en sede del socio/administrador, por lo que no puede excluirse su deducibilidad fiscal. El ordenamiento tributario es accesorio a la operación mercantil subyacente y como indica la Sentencia del TS de 2 de enero de 2014 (rec. núm. 4269/2012 –NFJ053476–) el escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil es el que ha de regir la relación tributaria. Por tanto, si el gasto ha existido en sede de la sociedad y no cabe ejercer acción de restitución para recuperar esos importes por haber caducado el plazo para ello, el gasto debe ser deducible porque no cabe considerarlo contrario al ordenamiento jurídico.

# Impuesto sobre el valor añadido (supuesto práctico global)

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado (España)*

## Extracto

A continuación planteamos una serie de operaciones efectuadas por una sociedad mercantil para determinar posteriormente su tributación por el IVA, indicando las normas en que se apoya la decisión adoptada y concretando si la operación está sujeta o no al impuesto y su posible exención, así como los demás elementos de la relación jurídico-tributaria en su caso que tengan incidencia en la declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre o en otras anteriores o posteriores (devengo, lugar de realización, base imponible, tipo impositivo, sujeto pasivo); y proceder a liquidar el impuesto por este periodo del mes de diciembre, en la forma más favorable para el contribuyente, presentando la correspondiente declaración-liquidación que deberá cumplimentarse. Asimismo, se indican las obligaciones formales que debe cumplimentar el sujeto pasivo, en cuanto a los modelos 303 y 349, así como la obligación o no de emitir factura.

**Palabras clave:** IVA; supuesto práctico global; operaciones sujetas y exentas; devengo; lugar de realización; base imponible; tipo impositivo; sujeto pasivo; obligaciones formales.

## Enunciado

La sociedad mercantil inmobiliaria Vistas al Mar, SA (VIMASA) tiene su domicilio fiscal y social en Pontevedra, con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española ES-A11112222 (se encuentra inscrita en el registro de operadores intracomunitarios –ROI–), donde, en un céntrico edificio de la ciudad propiedad de la empresa, tiene las oficinas. Su actividad principal es la de promoción inmobiliaria, realizando en estos momentos la promoción de un polígono industrial en la Ría de Vigo (Pontevedra) así como diversas promociones de viviendas en Bueu, Sanxenso y en la capital Pontevedra (epígrafe 833.2 del impuesto sobre actividades económicas –IAE–, promoción de edificaciones), siendo la actividad principal. Asimismo se dedica al arrendamiento de locales comerciales (epígrafe 861.2 del IAE, alquiler de locales industriales y otros alquileres ncop) y de viviendas (epígrafe 861.1 del IAE, alquiler de viviendas). Se encuentra inscrita en el registro de devolución mensual –REDEME–.

Su volumen de operaciones superó los 25.000.000 de euros anuales en el ejercicio inmediato anterior.

A principios del ejercicio determinó la existencia de un único sector diferenciado de la actividad a efectos del IVA, así como el porcentaje de prorrata provisional teniendo en cuenta el volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior, resultando ser del 80 %, que ha aplicado durante los 11 primeros meses en las declaraciones-liquidaciones que ha presentado en la Administración tributaria.

A efectos de la declaración-liquidación que tiene que presentar correspondiente al mes de diciembre de este ejercicio 20X0 (no figura inscrita la entidad en el registro de devolución mensual a efectos del IVA) conocemos los siguientes datos:

- La prorrata definitiva de este ejercicio, calculada a 31 de diciembre, es del 90 %.
- Como consecuencia de la aplicación de la regla de prorrata, durante los 11 primeros meses del ejercicio ha soportado cuotas deducibles por importe de 10.000.000 de euros, sobre las que ha aplicado el porcentaje provisional de prorrata del 80 %.
- No está obligada a aplicar la regla de prorrata especial ni opta por ella en la autoliquidación del mes de diciembre.

Durante el mes de diciembre de este ejercicio, ha realizado las siguientes operaciones (se advierte que no se expresa la base imponible, tipo y cuota de las operaciones o de las facturas, a fin de que se determinen dichos elementos, salvo especificación legal en la que se establezca la inclusión de la cuota en la contraprestación pactada):

1. Ha encargado a un gabinete de asesores fiscales establecido en Oporto (Portugal) (con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria portuguesa) un estudio sobre la tributación directa e indirecta de las empresas inmobiliarias no residentes en Portugal, ya que pretende saber con antelación a tomar decisiones estratégicas en ese Estado los costes fiscales que podría representar su entrada en el mercado portugués.

El estudio fue contratado con fecha 1 de noviembre de este ejercicio y es entregado en Oporto, para lo que se ha desplazado el director general de VIMASA a esa ciudad, el 15 de diciembre. El importe del trabajo es de 50.000 euros y se extiende factura con esa misma fecha, si bien se abona el 50 % con la entrega del estudio y el resto se abonará el 15 de enero siguiente.

2. En el mes de mayo de este ejercicio ganó un concurso público convocado por el Ayuntamiento de Bruselas (Bélgica) para la construcción de un museo sobre el chocolate. Las obras han comenzado este mes de diciembre y por acopio de materiales en el solar donde se edificará el citado museo pasa el 31 de diciembre al Ayuntamiento de Bruselas una primera certificación por importe de 500.000 euros. Conforme al plan de obra que figura en el proyecto de ejecución aprobado por esa Administración pública, las obras tendrán una duración superior a los 24 meses. El Ayuntamiento de Bruselas tiene atribuido por la Administración tributaria belga un NIF a efectos de IVA.
3. A los efectos de la operación anterior ha trasladado los materiales, que tenía en sus almacenes de Pontevedra, en donde mantiene siempre un abundante acopio de ellos, hasta Bruselas. Si bien el importe de los materiales que figura en la certificación que expidió en el punto anterior es de 500.000 euros, ello se debe al incremento en los porcentajes de beneficio de obra que le corresponden según la legislación belga, pero los materiales fueron adquiridos en su día por importe de 450.000 euros (en el mes de marzo de este ejercicio), cuyas cuotas fueron deducidas aplicando la regla de prorrata correspondiente al periodo de adquisición. Los materiales salen con destino a Bélgica el 10 de diciembre, y con esta misma fecha expide la factura correspondiente.
4. Para realizar el transporte de los materiales anteriores contrata una empresa expedidora de los mismos, por lo que abona la cantidad de 10.000 euros. El transportista es un empresario establecido en Italia (con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria italiana), si bien ha ofrecido sus servicios por este importe ya que tenía varios camiones por Galicia que debían regresar al centro

de Europa para recoger carga, por lo que es aprovechado este servicio de transporte para obtener una rentabilidad a los camiones.

VIMASA comunica al transportista italiano el NIF-IVA suministrado por la Administración tributaria española. Como se ha indicado en el punto anterior los materiales salen de Pontevedra el 10 de diciembre y llegan a Bruselas el día 12, depositándose en el solar en el que se realizarán las obras.

La factura del transportista italiano llega a la sede de Pontevedra el 20 de diciembre.

5. Una nave industrial que tenía en su patrimonio destinada al almacenaje de maquinaria de obras es vendida en este mes de diciembre, firmándose la escritura de compraventa el 28 de diciembre.

Se ha vendido a una sociedad mercantil dedicada al comercio al por mayor de productos de perfumería por un importe de 400.000 euros y ambas partes pretenden que la operación suponga el menor esfuerzo fiscal.

La nave había sido adquirida por VIMASA hace cinco años (este ejercicio era pues el quinto de permanencia en su patrimonio) por un importe de 300.000 euros y en el ejercicio de adquisición el porcentaje de prorrata definitivo fue al igual que este ejercicio de la venta del 90 %.

6. A fin de almacenar su maquinaria adquirió mediante escritura pública de compraventa unas naves industriales más espaciosas en un polígono industrial de Marín (Pontevedra) el 2 de diciembre de este ejercicio.

La adquisición se realizó a una sociedad mercantil en liquidación por importe de 600.000 euros, que las había destinado a la transformación de productos agrícolas.

VIMASA, al igual que en el supuesto anterior, pretende que desde el punto de vista de la imposición indirecta esta operación tenga el menor coste fiscal y para ello emite una declaración responsable ante el notario en la que indica que las naves se van a destinar al citado almacenaje de maquinaria.

7. Adquiere a un promotor inmobiliario un edificio destinado a viviendas mediante escritura pública firmada ante notario el 17 de diciembre. El edificio en su planta baja está dedicado a locales comerciales y se ha efectuado ya por el promotor la división horizontal del inmueble y su inscripción en el Registro de la Propiedad. Desde la terminación de la obra, el edificio no había sido objeto de utilización por el promotor en actividad económica alguna que no fuera la de su venta.

Si bien en la escritura pública se hace constar y así se describen uno por uno todos los locales y viviendas del inmueble, el importe de la adquisición se fija en un precio unitario de 6.000.000 de euros; si bien se conoce que el valor de mercado de las viviendas es de 5.600.000 euros y el de los locales comerciales de 1.400.000 euros.

VIMASA pretende destinarlo al arrendamiento tanto de viviendas como al de despachos profesionales en sus dos primeras plantas, puesto que las ordenanzas

municipales permiten ese uso a estas plantas y el uso de los locales comerciales por lo que se refiere a la planta baja.

8. Ha vendido mediante contrato privado el 8 de diciembre una grúa de obra que fue adquirida el pasado ejercicio. El precio de adquisición fue de 100.000 euros, y ha sido vendida por 95.000 euros. La venta se efectuó a otro promotor inmobiliario de la localidad que se encuentra también sujeto a la regla de prorata.
9. Un constructor que está ejecutando la obra de una promoción inmobiliaria de VIMASA destinada a viviendas para su venta le gira este mes de diciembre (día 10) una certificación de obra por importe de 330.000 euros, sobre la que efectúa VIMASA una retención por garantía de 30.000 euros, abonando al constructor un importe de 300.000 euros. El abono de la certificación tiene lugar el día 30 de diciembre, habiendo recibido la factura VIMASA junto con la correspondiente certificación de obra.

Se estima que la obra concluirá en el mes de junio del próximo ejercicio firmándose en dicho mes el acta de recepción de la obra conforme a la Ley de edificación, y que la entrega de las certificaciones de obra no supone la puesta a disposición del promotor conforme al IVA de la parte de la obra ejecutada.

10. En octubre del ejercicio anterior transmitió un local cuya construcción había promovido VIMASA a una sociedad mercantil que instaló en él un supermercado de alimentación. En la escritura de compraventa que se firmó en dicho mes de octubre y en la factura emitida en la misma fecha, se repercutió el 10 %, ya que el asesor fiscal consideró que al estar el local en los bajos de un edificio destinado a viviendas, el tipo impositivo era ese, por lo que VIMASA siguió su consejo, repercutiendo el tipo anterior.

Sin embargo, este mismo mes de diciembre ha recibido un informe del asesor fiscal considerando que el tipo correcto era del 21 %, por lo que VIMASA este mismo mes de diciembre lleva a cabo las actuaciones necesarias para regularizar esta situación, que debe indicar el alumno en su contestación.

11. Ha adquirido de un empresario establecido en Oporto (Portugal) y con NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria portuguesa una partida de baldosas de cerámica con destino a sus promociones inmobiliarias en Galicia.

El transporte es realizado por VIMASA con sus propios medios que recoge los materiales en Oporto el día 10 de diciembre, llegando a Pontevedra el mismo día.

Para ello ha comunicado al empresario portugués, que tiene también un establecimiento permanente en Vigo, el NIF-IVA comunitario que le ha suministrado la Administración tributaria española, y ha firmado en los almacenes del empresario portugués en Oporto la factura de venta en donde consta que ha recibido la mercancía y que el transporte es por cuenta de VIMASA.

El importe de la operación es de 100.000 euros.

12. Transmite un local en una promoción inmobiliaria realizada por VIMASA, que ha estado desocupado desde su terminación hace tres años, a un empresario persona física acogido al régimen especial de IVA de recargo de equivalencia. Este empresario está dedicado al comercio al por menor de material de papelería.

La escritura pública de compraventa se firma el 18 de diciembre y el adquirente solicita de VIMASA la correspondiente factura con IVA. La contraprestación fijada por el local es de 400.000 euros, fijándose en la escritura pública de compraventa que los gastos de notario y registrador serán de cuenta del comprador, repercutiendo por ellos estos profesionales un importe total de 2.000 euros.

13. Arrienda un local en Vigo a la sociedad Promociones Mirando al Mar, SA (PROMIMASA) de la que es socia en un 50 % y que no cotiza en Bolsa.

El precio o contraprestación que se ha fijado es de 5.000 euros mensuales, exigibles en los cinco primeros días de cada mes, según estipulación del contrato firmado el 1 de diciembre.

Se conoce que el valor de mercado del arrendamiento para locales en la zona de Vigo donde se ubica el local es de 15.000 euros y que la sociedad arrendataria se encuentra sujeta también a la regla de prorrata, igual que VIMASA.

14. Adquiere mobiliario de cocina para viviendas que tiene afectas a la actividad de alquiler en Galicia y que precisan de su instalación. Para ello contrata con un empresario del sector establecido en Vigo la adquisición e instalación de las mismas por importe de 100.000 euros.

Las cocinas se instalan a lo largo del mes de diciembre, llegando la factura a VIMASA el 31 de diciembre.

En la factura se especifica que las cocinas suponen un importe de 80.000 euros y la instalación 20.000 euros, desglosándose el importe de los distintos bienes que se adquieren, los cuales no superan el importe de 3.000 euros cada uno. Además, se pacta que el pago se efectuará a los 180 días, si bien, en el caso de ser abonada la factura a los 60 días, se efectuará un descuento del 5 %.

15. Ha firmado un contrato de opción de compra sobre una finca rústica propiedad de VIMASA el 2 de diciembre, por importe de 200.000 euros con la sociedad mercantil Vistas al Océano, SA.

En el contrato se estipula que esta última sociedad podrá ejercitar esa opción de compra en el plazo de un año, dándose un valor a la finca de 2.000.000 de euros si se ejercita la opción.

16. Asimismo, se conocen los siguientes datos relativos a este mes de diciembre:

- a) Volumen de arrendamientos de viviendas destinados a residencia de personas físicas: 100.000 euros.

- b) Volumen de arrendamientos de locales comerciales y viviendas destinadas a despachos profesionales: 500.000 euros.
- c) Volumen de operaciones por ventas de viviendas sujetos y no exentos: 3.000.000 de euros (son primeras entregas).
- d) Volumen de operaciones por ventas de locales sujetos y no exentos: 1.000.000 de euros (son primeras entregas).
- e) Cuotas soportadas deducibles en operaciones corrientes interiores al tipo general: 210.000 euros (base imponible 1.000.000 €).

17. Respecto de las actividades que realiza, se encuentran comprendidas en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas –CNAE– en los siguientes epígrafes:

4110 Promoción inmobiliaria.

6820 Alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia.

Se conocen también los siguientes resultados del ejercicio:

- Operaciones en régimen general: 36.000.000 de euros.
- Operaciones exentas sin derecho a deducción: 4.000.000 de euros.
- Respecto del IVA soportado deducible durante el ejercicio afecto al único sector diferenciado que tiene el sujeto pasivo, se conoce que la base imponible de los bienes y servicios corrientes ha sido de 48.619.048 euros, siendo la cuota soportada de 10.210.000 euros, y la cuota soportada deducible de 9.189.000 euros.

Se pide:

Determinar la tributación de las operaciones anteriores por el IVA, indicando las normas en que se apoya la decisión adoptada.

Para ello deberá concretarse si la operación está sujeta o no al impuesto y su posible exención, así como los demás elementos de la relación jurídico-tributaria en su caso que tengan incidencia en la declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre o en otras anteriores o posteriores (devengo, lugar de realización, base imponible, tipo impositivo, sujeto pasivo); y proceder a liquidar el impuesto por este periodo del mes de diciembre, en la forma más favorable para el contribuyente, presentando la correspondiente declaración-liquidación que deberá cumplimentarse.

Asimismo se indicarán las obligaciones formales que deba cumplimentar el sujeto pasivo, en cuanto a los modelos 303 y 349, así como la obligación o no de emitir factura.

## Solución

1. El despacho portugués presta un servicio al empresario español, cuyo devengo tiene lugar el 15 de diciembre, que es cuando se concluye, esto es, cuando se entrega el estudio fiscal (art. 75.uno.2.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –LIVA–), sin que tenga influencia alguna el hecho de que se abone por plazos, ya que no existe regla especial para el supuesto de pagos diferidos o posteriores al momento en que se produce el hecho imponible.

En cuanto al lugar de realización, si tenemos en cuenta las reglas establecidas en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, concluiremos que es el lugar del destinatario (el territorio de aplicación del impuesto –TAI–), por ser este un empresario sujeto pasivo del impuesto y siempre y cuando VIMASA suministre al empresario portugués el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española.

No obstante, como el prestador no se encuentra establecido en el TAI tendrá lugar la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.uno.2.º de la LIVA, por lo que el empresario español deberá autorrepercutirse y deducirse en la medida en que tiene derecho a ello.

VIMASA recibirá la factura del empresario portugués, sin que deba ahora emitir una factura para autorrepercutirse el IVA, o «autofactura», bastando para ello el documento recibido del prestador del servicio (la factura expedida por el prestador conforme a la normativa portuguesa).

La operación deberá declararse en el modelo 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 10 y 11, «Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios»), así como en el apartado IVA deducible, por cuotas soportadas en operaciones corrientes (casillas 36 y 37 «En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes»).

Además, deberá declararse la operación en el modelo informativo 349, como prestación de servicios intracomunitaria recibida.

La cuota devengada será:

$$50.000 \times 21 \% = 10.500 \text{ euros}$$

Y la cuota soportada deducible, teniendo en cuenta la aplicación de una prorrata provisional del 80 % será (a declarar en las casillas 36 y 37 del modelo 303):

$$50.000 \times 21 \% \times 80 \% = 8.400 \text{ euros}$$

2. Estamos ante la ejecución de una obra que tendrá una duración superior a 12 meses en Bruselas (Bélgica). Por ello, teniendo en cuenta el artículo 69.tres.2.º c) de la LIVA (hemos de considerar si este supuesto se encuentra dentro del general recogido en el Reglamento

de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, arts. 10 y 11, puesto que en otro caso la solución será distinta entendiéndose o presumiendo que sí estamos ante un establecimiento permanente), VIMASA tendrá un establecimiento permanente en Bélgica y se habrá dado de alta en ese Estado miembro, obteniendo el correspondiente NIF a efectos de IVA, presentando las declaraciones-liquidaciones que correspondan en ese Estado miembro.

En cuanto a la certificación expedida el 1 de diciembre, teniendo en cuenta que el lugar de realización será Bélgica (lugar donde se encuentra el bien inmueble), no tributará en el TAI español, por lo que no repercutirá IVA español (es una operación no sujeta al IVA español). Deberá repercutir el IVA belga, puesto que no se producirá la inversión del sujeto pasivo, ya que se encuentra establecido en ese Estado miembro excepto que en Bélgica exista una regla análoga a la española que obligue a aplicar la inversión del sujeto pasivo. El hecho de que el Ayuntamiento de Bruselas tenga atribuido un NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria belga, en nada influye para la tributación de esta operación, a la vista de los comentarios anteriores.

Por ello, por esta operación no efectuaremos liquidación alguna en España, ni emitiremos factura alguna de acuerdo con las obligaciones que sobre facturación exigen nuestras normas internas, dado que se localiza en Bélgica y el sujeto pasivo en dicho Estado miembro será el establecimiento permanente. Todo ello lo efectuará el establecimiento permanente de Bélgica, que se habrá dado de alta como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA en ese Estado miembro.

Tampoco la declaremos en el modelo 303.

**3.** Se trata de una operación configurada como un autoconsumo intracomunitario de bienes (transferencia intracomunitaria de bienes), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.3.º, párrafo primero, de la LIVA, al que se aplicará la exención prevista en el artículo 25.tres de la ley (se considera una entrega intracomunitaria de bienes –EIB– exenta). Se transfieren bienes desde un establecimiento radicado en el TAI a otro situado en Bélgica (recordemos que la obra constituye un establecimiento permanente, tal como se ha indicado en el punto anterior), siendo por tanto una EIB exenta.

Por ello, tampoco declararemos IVA devengado alguno, si bien deberemos emitir factura en la que figurará como destinatario el establecimiento que tiene VIMASA en Bélgica y la mención «operación exenta». Asimismo, se declarará la operación en la casilla 59 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios» del apartado «Información adicional») del modelo de autoliquidación 303. Finalmente, deberá hacerse constar también el modelo informativo 349, como una EIB, con el NIF a efectos de IVA que VIMASA tiene en Bélgica por el establecimiento permanente.

La base imponible de la operación será la que figurará en los modelos anteriores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.tres.1.º de la LIVA, esto es, 450.000 euros, que llevaremos a la casilla 59 del modelo 303.

4. Es una prestación de servicio de transporte intracomunitario de bienes, recogida en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. El lugar de realización es aquel donde se encuentre establecido el destinatario, que en nuestro caso es la sede central de VIMASA en Pontevedra, que suministra el NIF-IVA español, por lo que la operación será considerada como operación interior en el TAI.

Ahora bien, como el transportista no se encuentra establecido en el TAI aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2.º de la LIVA. VIMASA deberá autorrepercutirse y deducirse.

VIMASA recibirá la factura expedida por el empresario italiano sin repercusión de IVA, sin que deba emitir factura alguna por esta operación. Al igual que la operación reflejada en el punto primero, se declarará en el modelo de autoliquidación 303 en el apartado IVA devengado, régimen general; IVA devengado en adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios (casillas 10 y 11), así como en el apartado IVA deducible, por cuotas soportadas en adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes (casillas 36 y 37). Además, deberá declararse en el modelo informativo 349, como prestación de servicios intracomunitaria recibida.

La cuota devengada será:

$$10.000 \times 21 \% = 2.100 \text{ euros}$$

Y la cuota soportada deducible, teniendo en cuenta la aplicación de una prorrata provisional del 80 % será (a declarar en las casillas 36 y 37 del modelo 303):

$$10.000 \times 21 \% \times 80 \% = 1.680 \text{ euros}$$

5. En principio estamos ante una segunda entrega de bienes exenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

Como nos indican que pretenden ambas partes que la operación les suponga el menor esfuerzo fiscal, hemos de considerar que la adquirente es un empresario sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción del impuesto, por lo que, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 20.dos, se podrá renunciar a la exención, lo que resultará más favorable para las partes.

Al darse los mismos, esto es, presentando el adquirente la declaración que exige el precepto anterior, así como el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), la operación quedará sujeta y no exenta de IVA al tipo del 21 %, siendo la cuota:

$$400.000 \times 21 \% = 84.000 \text{ euros}$$

No obstante, el sujeto pasivo de la misma por la regla de inversión prevista en el artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA será el empresario adquirente, que se autorrepercutirá y se deducirá la cuota.

Por esta operación deberá emitirse factura, de acuerdo con el Reglamento de Facturación (arts. 2 y 3), y deberá declararse en el modelo de autoliquidación 303, casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción» del apartado «Información adicional»). En la factura haremos constar la mención «inversión del sujeto pasivo».

En cuanto a la regularización del bien de inversión por su venta durante el periodo de regularización, deberá señalarse lo siguiente: como la operación queda sujeta y no exenta, el artículo 110 considera que en este caso el porcentaje del año en que se enajena y de los que quedan por regularizar es del 100 %. Por ello, la regularización será la siguiente, suponiendo siempre un incremento del IVA soportado deducible que deberemos reflejar en la casilla específica del modelo 303 del mes de diciembre:

$$\{[(90\% - 100\%) \times (300.000 \times 21\%)]/10\} \times 6 = -3.780 \text{ euros (lo que supone como señalamos un incremento del IVA deducible en el mes de diciembre de este ejercicio).}$$

No debe emitir autofactura por este ajuste.

El resultado de esta regularización deberá reflejarse en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, casilla 43 («Regularización bienes de inversión»), sin que deba emitirse factura alguna por esta regularización o factura rectificativa. Este ajuste por la venta del bien de inversión deberá declararse en la autoliquidación del periodo en que se produce el devengo; en nuestro caso, en la del mes de diciembre.

Hemos considerado que los años que quedan por regularizar son seis, puesto que nos dicen que este es el quinto ejercicio de permanencia en nuestro patrimonio, por lo que quedan otros cinco más el actual.

Además se declarará el volumen de esta operación en la casilla 122 de la página 3 del modelo 303 («Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo»), y en la casilla 125 de la página 4 («Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo»).

**6.** Estamos también en esta operación ante la segunda entrega de una edificación que estará exenta en principio por aplicación del artículo 20.uno.22.º de la LIVA; si bien, en este caso, VIMASA es la adquirente.

No aplicamos el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º de la LIVA, aunque la sociedad mercantil está en liquidación, en tanto se transmite exclusivamente un activo, la nave industrial, y no un conjunto de bienes y derechos susceptible de funcionar autónomamente.

Deberemos por ello plantearnos si es posible o es conveniente renunciar a la exención. En principio, es posible su renuncia, puesto que se dan las condiciones previstas en el artículo 20.dos de la LIVA, ya que VIMASA genera el derecho a deducir parcialmente el impuesto soportado.

Aun cuando no tenemos todos los datos necesarios para poder tomar una decisión con la garantía adecuada, a la vista de la prorrata provisional que tiene, podemos concluir que le resulta más beneficioso desde el punto de vista fiscal que la operación tribute por IVA y no por el concepto TPO. Para ello deberá emitir la declaración prevista en el artículo 8 del RIVA y entregársela al transmitente para que se renuncie a la exención, ya que esta la efectúa el proveedor del bien.

Produciéndose esta circunstancia, la operación quedará sujeta y no exenta de IVA, al tipo impositivo del 21 %, siendo por tanto la cuota de:

$$600.000 \times 21 \% = 126.000 \text{ euros}$$

Ahora bien, en tanto se renuncia a la exención, el sujeto pasivo por inversión será VIMASA que es la destinataria o adquirente del bien inmueble, por lo que esta entidad tendrá que declarar tanto el IVA devengado en las casillas 12 y 13 («Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo, excepto adquisiciones intracomunitarias») y deducirla en las casillas 30 y 31 (IVA deducible «por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión») ya que para VIMASA va a tener este bien inmueble la condición de «inversión». La cuota soportada deducible que llevará a esta última casilla (31) será:

$$600.000 \times 21 \% \times 80 \% = 100.800 \text{ euros}$$

De acuerdo con el Reglamento de Facturación (arts. 2 y 3), el transmitente debe emitir factura a VIMASA, además de la extensión de la escritura pública de compraventa.

Por este bien de inversión que adquirimos en este ejercicio no haremos ajuste alguno por regularización del bien de inversión previsto en los artículos 107 a 110 de la LIVA. Se efectuarán en todo caso en los nueve años siguientes, siempre que se den las condiciones para ello.

**7.** Como la compra es realizada al promotor inmobiliario que ha construido el edificio nos encontramos ante una primera entrega del inmueble, sujeta y no exenta de IVA, pues nada señala el supuesto de que el promotor haya destinado el edificio a uso alguno distinto de la venta, al contrario, se indica que desde su terminación no fue afectado a otra actividad distinta de la de la venta.

Ahora bien, deberemos aplicar la regla del artículo 79.dos de la LIVA para fijar la base imponible, puesto que por un precio único se transmiten inmuebles que van a tipos diferentes, los locales al 21 % y las viviendas al 10 % (art. 91.uno.1.7.º LIVA). Aplicando la regla citada, deberemos hallar el valor que sobre el precio o contraprestación fijado por las partes corresponde a los locales y a las viviendas. Para ello nos han dado tanto el valor de mercado, como el porcentaje que sobre el mismo tienen los locales y las viviendas, el 20 y el 80 % respectivamente (el valor de mercado del edificio es de 7.000.000 €, representando estos porcentajes el valor de mercado de las viviendas y de los locales), por lo que deberemos aplicar este porcentaje al precio para determinar la parte que tributa al 21 y al 10 %.

La cuota será:

$$6.000.000 \times 20 \% \times 21 \% = 252.000 \text{ euros}$$

$$6.000.000 \times 80 \% \times 10 \% = 480.000 \text{ euros}$$

Para VIMASA representan unas cuotas soportadas deducibles que declarará en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión. Las cuotas deducibles, con la aplicación de una prorrata provisional del 80 %, serán:

$$252.000 \times 80 \% = 201.600 \text{ euros}$$

$$480.000 \times 80 \% = 384.000 \text{ euros}$$

De esta forma, la cuota soportada deducible total por esta adquisición será de 585.600 euros, que declararemos en las casillas 30 y 31 del modelo 303.

Recibirá la correspondiente factura en la que se repercutirán las cuotas de IVA, debiendo diferenciarse en la misma la parte de base imponible a la que aplicamos el tipo general y aquella sobre la que se repercute el tipo reducido (art. 6 del Reglamento de Facturación).

Como se acaba de señalar estamos ante bienes de inversión, puesto que adquiere el edificio para destinarlo al arrendamiento. Ello implicará la obligación de regularizar las cuotas soportadas por este edificio de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 107 y 109 de la LIVA. Ello lo efectuará en los nueve años siguientes, siempre suponiendo que la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicia en el ejercicio en que se adquiere el edificio (art. 107.1 LIVA).

Este año no deberemos efectuar regularización alguna individualizada por estas cuotas, de acuerdo con el precepto anterior, puesto que irán incluidas en la regularización global del ejercicio que efectuamos en la autoliquidación correspondiente al último periodo mensual del año, conforme al artículo 105 de la LIVA.

**8.** La venta de la grúa es una operación sujeta y no exenta, puesto que no es de aplicación exención técnica alguna de las previstas en los números 24 y 25 del artículo 20. uno de la LIVA. Por ello deberá repercutir IVA al tipo impositivo general del 21 %:

$$95.000 \times 21 \% = 19.950 \text{ euros}$$

Deberá emitir la correspondiente factura repercutiendo el impuesto y la operación se declarará en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 07, 08 y 09).

Ahora bien, la grúa se adquirió el pasado ejercicio y se transmite durante el periodo de regularización del bien de inversión (tiene este carácter de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108 LIVA), por lo que deberemos aplicar también el artículo 110 de la LIVA (regularización de bienes de inversión que son objeto de entrega durante el periodo de regularización), considerando que el porcentaje de prorrata aplicable al año en que se transmite y a los que quedan por regularizar es del 100 % puesto que la entrega del bien en este ejercicio no está exenta, y considerando que la prorrata definitiva del año de adquisición (el año anterior) fue del 80 % (es la prorrata provisional que aplicamos en este ejercicio, según nos indica el enunciado, y esta regularización la efectuaremos cualquiera que sea la diferencia entre la prorrata definitiva del ejercicio de adquisición y entrada en funcionamiento y la del ejercicio en que se entrega el bien):

$$\{[(80\% - 100\%) \times (100.000 \times 21\%)]/5\} \times 4 = -3.360 \text{ euros (lo que supone un incremento del IVA soportado deducible en el mes de diciembre de este ejercicio).}$$

Este importe puede deducirlo en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, casilla 43 («Regularización bienes de inversión»), junto con la correspondiente a la operación número 5, examinada anteriormente.

Tomamos cuatro años en la fórmula anterior, pues son los años que quedan por regularizar: el de la venta y otros tres (se trata de un bien mueble cuyo periodo de vida útil es de cinco años, conforme al art. 107 LIVA).

Por esta regularización de la cuota soportada deducible del bien de inversión no debe emitir autofactura alguna, si bien deberá efectuarse la correspondiente anotación en el libro-registro de bienes de inversión, conforme a lo preceptuado en el artículo 65 del RIVA.

**9. VIMASA soportará el IVA por esta operación:** recibe la certificación de obra que deberemos considerarla como un pago anticipado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.dos de la LIVA (el hecho imponible se producirá con la puesta a disposición de la edificación ejecutada por el constructor, y se indica adicionalmente en el enunciado del supuesto que la entrega de las certificaciones no supone puesta a disposición de la obra ejecutada desde el punto de vista del IVA).

La base imponible será la contraprestación abonada, no el total de la certificación, puesto que los pagos anticipados se devengan por el cobro o pago de las cantidades efectivamente satisfechas. La retención efectuada por VIMASA como garantía de la ejecución de la obra no devenga IVA (en todo caso se producirá el devengo por esta cantidad si no se ha abonado la misma con anterioridad en el momento en que la obra se ponga a disposición de VIMASA con la firma del acta de recepción de la obra).

En cuanto al tipo impositivo, deberemos aplicar el artículo 91.uno.3.1.º de la ley, que fija un tipo del 10 % para estas operaciones.

De acuerdo con el artículo 84.uno.2.º f) de la LIVA, sujeto pasivo por inversión será el promotor, en nuestro caso VIMASA, que declarará la operación como IVA devengado y soportado deducible, recibiendo la correspondiente factura del constructor en la que no habrá repercusión del impuesto y figurará la mención inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.1, letra m), del Reglamento de Facturación:

$$300.000 \times 10 \% = 30.000 \text{ euros}$$

La operación la declarará en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado (casillas 07, 08 y 09), y como IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes; siendo la cuota a deducir con la aplicación de la prorrata provisional del 80 % (casillas 28 y 29):

$$30.000 \times 80 \% = 24.000 \text{ euros}$$

**10.** Estamos ante una situación en la que debe rectificarse el IVA devengado por VIMASA. No estamos ante un supuesto de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, puesto que no se da ninguna de las circunstancias que se citan en este precepto, sino ante un supuesto de rectificación de la repercusión debido a un error (art. 89.uno LIVA).

Deberemos aplicar en este caso el artículo 89.cinco, párrafo primero, de la LIVA, teniendo en cuenta que no ha existido todavía acto de requerimiento alguno de la Administración tributaria tendente a la regularización de la situación fiscal por esta operación.

Por ello, teniendo en cuenta que el tipo correcto era del 21 %, ya que se trataba de la venta de unos locales comerciales y no de viviendas, VIMASA deberá presentar una declaración-liquidación complementaria referente al periodo de octubre del ejercicio anterior, procediendo por ello los recargos por presentación extemporánea previstos en la Ley General Tributaria, en su artículo 27 (una vez presentada la autoliquidación complementaria la Administración tributaria girará una liquidación con un recargo del 20 % más los intereses correspondientes desde el transcurso de un año hasta la fecha de presentación de la autoliquidación complementaria).

Por otro lado, deberá emitir una factura rectificativa (con el contenido previsto en el art. 15 del Reglamento de Facturación) repercutiendo el tipo correcto del 21 %, haciéndose la llegar al comprador que, por ser empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, tiene la obligación de soportar esta modificación. Además, no ha transcurrido el plazo de cuatro años desde que se produjo el devengo de la operación previsto en el precepto citado para rectificar (art. 89.uno, párrafo segundo, LIVA).

Debe advertirse que esta operación no puede declararse en la autoliquidación modelo 303 presentada en este mes de diciembre, sino que, como se ha indicado, deberá presentarse una complementaria relativa al mes de octubre del ejercicio anterior.

### 11. Estamos ante una operación intracomunitaria de bienes.

Es una EIB en Portugal, sujeta y exenta (por un precepto análogo a nuestro art. 25.uno LIVA), y una AIB de bienes en el TAI español realizada por VIMASA (arts. 13 y 15 LIVA). El sujeto pasivo de esta AIB es VIMASA, de acuerdo con el artículo 85 de la LIVA.

Por ello, corresponderá que VIMASA declare tanto el IVA devengado como el soportado deducible correspondiente a esta operación, al tipo del 21 %, sobre la base imponible que será el precio o contraprestación pactado (art. 78.uno al que remite el art. 82.uno LIVA):

$$100.000 \times 21 \% = 21.000 \text{ euros}$$

VIMASA recibirá la factura del empresario portugués y no deberá emitir autofactura por esta operación.

La operación se declarará en el modelo 303 en los siguientes apartados:

- IVA devengado, «Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios» (casillas 10 y 11): 21.000 euros.
- IVA deducible, «En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes» (casillas 36 y 37), siendo la cuota deducible a declarar, por aplicación de la prorrata provisional:

$$21.000 \times 80 \% = 16.800 \text{ euros}$$

Además, la operación se declarará en el modelo informativo 349, como una AIB, al tratarse de una operación intracomunitaria de bienes.

**12.** Se trata de una primera entrega de un inmueble, el local, pues aunque tiene una antigüedad de tres años desde que terminó su construcción (y se emitió la correspondiente certificación de finalización de obra y obtención de la licencia o autorización de ocupación), ha estado desocupado desde que se terminaron las obras. El tipo impositivo será del 21 % (ya que se transmite el local, no las viviendas).

Aunque el adquirente es un empresario sujeto al régimen especial de recargo de equivalencia, VIMASA solo repercutirá el tipo impositivo y no el recargo de equivalencia puesto que VIMASA no efectúa ninguna de las operaciones por las que debe repercutirse el recargo, conforme a lo dispuesto en el artículo 156 de la LIVA, al tratarse de un bien con el que no comercia el adquirente comerciante minorista.

En cuanto a la base imponible de la compraventa será de 400.000 euros, sin que deba incrementarse en los gastos de notario y registrador, puesto que no estamos ante presta-

ciones accesorias, sino independientes, cuyo destinatario será el comprador del local, quien soportará las cuotas que repercutan el notario y el registrador al tipo del 21 %.

VIMASA extenderá la correspondiente factura (arts. 2 y 3 del Reglamento de Facturación, pues resulta obligatoria la emisión de factura de acuerdo con esta norma), declarando la operación en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general:

$$400.000 \times 21 \% = 84.000 \text{ euros}$$

La operación se declarará en el modelo 303, IVA devengado, régimen general, casillas 07, 08 y 09.

**13.** Es una operación sujeta y no exenta de IVA al tipo del 21 %, como prestación de servicios (art. 11.uno y dos.2.º LIVA al encontrarnos ante un arrendamiento de bienes inmuebles).

De acuerdo con las reglas del devengo establecidas en el artículo 75.uno.7.º de la LIVA (contrato de tracto sucesivo) el devengo tendrá lugar cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente al periodo mensual que se ha tenido en cuenta para exigir el pago de la prestación de servicios periódica. Por ello, en este mes de diciembre tendrá lugar el devengo de la primera de las cuotas del arrendamiento, lo que sucede a partir del día 1 del mes.

El problema radica en determinar la base imponible. En este caso deberemos aplicar la regla establecida en el artículo 79.cinco de la LIVA, relativo a las operaciones vinculadas, puesto que en este caso se dan todos los requisitos establecidos en el citado precepto para aplicar esta regla (letra a) de los supuestos en que debe aplicarse: que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia). Por ello, tomaremos como base imponible el valor de mercado que nos da el enunciado del supuesto y no la contraprestación pactada en contrato (en caso de no conocerse este valor de mercado deberán tenerse en cuenta las reglas que fija el precepto anterior: se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el TAI en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado: a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega. b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. A los efectos fijados en estas reglas, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre sociedades):

$$15.000 \times 21 \% = 3.150 \text{ euros}$$

VIMASA emitirá la correspondiente factura, fijando como base imponible el importe anterior, aunque puede hacer constar asimismo el precio o contraprestación pactado entre las partes, y declarará la operación en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 07, 08 y 09).

**14.** VIMASA adquiere las cocinas con su instalación, siendo entregadas en el mes de diciembre, que es cuando recibe también la factura, por lo que en principio podrá deducirse la cuota soportada por esta operación en este mes de diciembre.

La base imponible será de 100.000 euros, puesto que la instalación no es más que un gasto accesorio que, como tal, debe incluirse en la base imponible (art. 78.dos.1.º LIVA). No se incluirá ningún descuento, puesto que no se concede previa o simultáneamente a la operación (art. 78.tres.1.º LIVA). En el caso de que se produzca el abono anticipado deberá efectuarse en su caso la rectificación de la base imponible (art. 80.uno.2.º LIVA).

Respecto del tipo impositivo será del 21 %, pues no es de aplicación en este caso el artículo 91.uno.3.2.º de la LIVA (por esta razón no resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo al no encontrarnos ante un supuesto de negocio entre un constructor o proveedor con instalación y un promotor inmobiliario, ya que en este caso VIMASA no actúa en condición de promotor sino de arrendador):

$$100.000 \times 21 \% = 21.000 \text{ euros}$$

VIMASA ha recibido la factura del proveedor, por lo que declarará esta cuota en el modelo de autoliquidación 303, IVA deducible, por cuotas soportadas en operaciones corrientes, casillas 28 y 29 (pues consideramos que no estamos ante bienes de inversión, dada la redacción del supuesto al indicarnos que el importe individual de cada bien instalado no supera el previsto en el art. 108 LIVA), siendo la cuota a declarar por aplicación de la prorrata provisional:

$$21.000 \times 80 \% = 16.800 \text{ euros}$$

**15.** La opción de compra es considerada como una prestación de servicios (art. 11.uno LIVA) y por ello su constitución tributa de forma independiente a la posible y futura entrega del inmueble (en el caso de ejercitarse la opción de compra por quien adquiere el derecho se producirá una entrega de bienes en ese momento). Con esta opción de compra se constituye un derecho personal a favor de la sociedad que pueda ejercitar la opción de compra en las condiciones establecidas en el contrato.

Conforme al artículo 20.uno.20.º de la LIVA, solo quedan exentas las entregas de terrenos rústicos y conforme al número 22.º la constitución de derechos reales sobre bienes inmuebles. Pero en nuestro caso no estamos ante estos supuestos.

Por ello la suscripción de este derecho de opción de compra tributará como prestación de servicios al tipo general del 21 %; sin perjuicio de que de ejercitarse la opción de compra dicha entrega estará en principio exenta por aplicación del artículo 20.uno.20.º, si bien podrá renunciarse si se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 20.dos de la LIVA y 8 del RIVA.

La cuota repercutida por VIMASA será:

$$200.000 \times 21 \% = 42.000 \text{ euros en este mes de diciembre}$$

VIMASA emitirá la correspondiente factura y declarará la operación en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA devengado, régimen general (casillas 07, 08 y 09).

### IVA devengado

Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota
1	50.000 × 21 %	10.500
2	Operación no sujeta en el TAI (tributa en Bélgica)	
3	Entrega intracomunitaria de bienes exenta (autoconsumo o transferencia intracomunitaria)	Exenta
4	10.000 × 21 %	2.100
5	Inversión del sujeto pasivo	
6	Inversión del sujeto pasivo pasivo por adquisición inmueble	126.000
8	95.000 × 21 %	19.950
9	300.000 × 10 % (inversión del sujeto pasivo)	30.000
10	Presentación de autoliquidación complementaria relativa al periodo del mes de octubre del ejercicio anterior	
11	AIB. 100.000 × 21 %	21.000
12	400.000 × 21 %	84.000
13	15.000 × 21 %	3.150



Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota
▶		
15	200.000 × 21 %	42.000
16	a) 100.000	Exenta
16	b) 500.000 × 21 %	105.000
16	c) 3.000.000 × 10 %	300.000
16	d) 1.000.000 × 21 %	210.000
<b>Total IVA devengado</b>		<b>797.700</b>

## IVA soportado deducible

Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota soportada	Cuota deducible
1	50.000 × 21 %	10.500	8.400
4	10.000 × 21 %	2.100	1.680
5	Regularización bien de inversión: no lo incluimos ahora puesto que a esta partida no debe aplicarse la regularización anual de la prorrata, sin perjuicio de tenerla en cuenta en la liquidación	–	–
6	600.000 × 21 %	126.000	126.000
7	6.000.000 × 80 % × 10 %	480.000	384.000
7	6.000.000 × 20 % × 21 %	252.000	201.600
8	Regularización bien de inversión: no lo incluimos ahora puesto que a esta partida no debe aplicarse la regularización anual de la prorrata, sin perjuicio de tenerla en cuenta en la liquidación	–	–
9	300.000 × 10 %	30.000	24.000
11	AIB. 100.000 × 21 %	21.000	16.800
14	100.000 × 21 %	21.000	16.800



Op.	Base imponible y tipo impositivo	Cuota soportada	Cuota deducible
▶			
16	e) Resto de cuotas soportadas en este periodo en operaciones corrientes (la base imponible será de 1.000.000 €, pues el enunciado nos indica que las cuotas soportadas al tipo general son de 210.000 €)	210.000	168.000
-	Total cuotas soportadas durante el periodo	1.152.600	-
-	Total cuotas IVA soportado deducible (aplicamos el porcentaje de prorrata provisional) $1.152.600 \times 80\%$	-	922.080

## Liquidación del mes de diciembre

### Regularización cuotas de los 12 meses

En el enunciado del supuesto nos dicen que durante los 11 primeros meses ha soportado cuotas por importe de 10.000.000 de euros, a lo que deberemos añadir las cuotas soportadas durante el mes de diciembre, que hemos obtenido en la resolución de las operaciones correspondientes a este periodo mensual:

$$(10.000.000 + 1.152.600) \times (80\% - 90\%) = -1.115.260$$

Incremento IVA deducible en 1.115.260 euros (se declara en el modelo de autoliquidación 303, apartado IVA deducible, casilla 44, regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata).

### Regularización bienes de inversión

Operación 5 = incremento IVA deducible en 3.780 euros

Operación 8 = incremento IVA deducible en 3.360 euros

Despreciamos otras posibles regularizaciones correspondientes a bienes de inversión que se encuentren en el patrimonio de la empresa y que estén todavía en periodo de regularización, pues el enunciado del supuesto no nos indica al respecto la existencia de estos bienes.

Total regularización bienes de inversión = incremento deducción en 7.140 euros (se declara en el modelo de autoliquidación 303, IVA deducible, casilla 43 «Regularización bienes de inversión»).

## Liquidación del periodo (diciembre)

IVA devengado	797.700
IVA soportado deducible por operaciones del mes de diciembre	-821.280
Regularización global cuotas del ejercicio	-1.102.660
Regularización bienes de inversión transmitidos en este mes de diciembre	-7.140
Resultado	-1.133.380
A compensar en periodos posteriores o a devolver (al encontrarse en el sistema de devolución mensual, el sujeto pasivo solicitará la devolución)	-1.133.380

Los datos que nos han suministrado en el punto 11 del enunciado figurarán en la página 3 del modelo de autoliquidación 303, dado que al ser gran empresa y tener el deber de llevar los libros-registro de IVA a través de la sede electrónica de la AEAT (SII), no debe presentar el modelo 390 resumen anual de operaciones; pero sí debe cumplimentar en el mes de diciembre el último apartado de la página 3, que indica: «Exclusivamente a cumplimentar en el último periodo de liquidación por aquellos sujetos pasivos que quedan exonerados de la declaración-resumen anual del IVA».

Por tanto, la empresa VIMASA, en el mes de diciembre debe cumplimentar las páginas 1 y 3 del modelo de autoliquidación 303. No cumplimentará la página 2 dado que no realiza actividades que queden sujetas al régimen especial simplificado (por su condición de persona jurídica no puede aplicar este régimen, del que incumpliría también el límite de volumen de operaciones). También deberá cumplimentar la página 4 dado que realiza actividades sujetas a la regla de prorata. No obstante, solo deberá dar información relativa al primer apartado, «prorata», y no al segundo referido a «actividades con regimenes de deducción diferenciados», puesto que durante este ejercicio y también durante el siguiente solo tiene un único sector diferenciado de la actividad.



**Agencia Tributaria**  
 Teléfono: 901 33 55 33  
 www.agenciatributaria.es

**Impuesto sobre el Valor Añadido**  
**Autoliquidación**  
 Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana.

**Modelo**  
**303**

**Identificación (1)**

Devengo (2) Ejercicio  Período

NIF  Apellidos y nombre o Razón social

**Tributación exclusivamente foral.**  
 Sujeto pasivo que tributa exclusivamente a una Administración tributaria Foral con IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso

Espacio reservado para numeración por código de barras

Sujeto pasivo inscrito en el Registro de devolución mensual (art. 30 RIVA) .....  Sujeto pasivo acogido voluntariamente al SIL .....   
 Sujeto pasivo que tributa exclusivamente en régimen simplificado .....  Sujeto pasivo exonerado de la Declaración-resumen anual del IVA, modelo 390 .....   
 Autoliquidación conjunta .....  Sujeto pasivo con volumen anual de operaciones distinto de cero (art. 121 LIVA) ...   
 Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA) .....   
 Sujeto pasivo destinatario de operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja .....   
 Opción por la aplicación de la prorata especial (art. 103.Dos.1º LIVA) .....   
 Revocación de la opción por la aplicación de la prorata especial (art. 103.Dos.1º LIVA) .....   
 Sujeto pasivo declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación .....

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso .....

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación .....  Preconcurso  Postconcurso

**Liquidación (3)**

**Régimen general**

**IVA devengado**

	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general .....	04 3.000.000	05 10	06 300.000
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios. ....	10 160.000		11 33.600
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom) ...	12 900.000		13 156.000
Modificación bases y cuotas .....			
Recargo equivalencia.....			
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia .....			
<b>Total cuota devengada ( [03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26] ).....</b>			27 <input type="text" value=""/>

**IVA deducible**

	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	28 1.400.000	29 208.000
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión .....	30 6.600.000	31 686.400
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes .....	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión .....	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes .....	36 160.000	37 26.880
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	38	39
Rectificación de deducciones .....	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P. ....		42
Regularización bienes de inversión .....		43 7.140
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata .....		44 1.115.260
<b>Total a deducir ( [29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44] ).....</b>		45 <input type="text" value="2.043.680"/>

**Resultado régimen general ( [27] - [45] ) .....**

Ejemplar para el sujeto pasivo

Modelo **303** NIF  Apellidos y Nombre o Razón social **VIMASA** Página 3

Información adicional		
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios .....	59	450.000
Exportaciones y operaciones asimiladas .....	60	
Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123) .....	120	
Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo .....	122	400.000
Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única .....	123	
Operaciones sujetas y acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única .....	124	
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62	Base imponible
	63	Cuota
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja .....	74	Base imponible
	75	Cuota soportada

Resultado		
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA .....	76	
Suma de resultados ( [46] + [58] + [76] ) .....	64	- 1.119.980
Atribuible a la Administración del Estado [65] 100 % .....	66	- 1.119.980
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso .....	77	
Cuotas a compensar pendientes de periodos anteriores .....	110	
Cuotas a compensar de periodos anteriores aplicadas en este periodo .....	78	
Cuotas a compensar de periodos previos pendientes para periodos posteriores ((110) - [78]) .....	87	
<small>(No se incluyen las cuotas a compensar generadas en este periodo)</small>		
Resultado ( [66] + [77] - [78] + [68] ) .....	69	- 1.119.980
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria: Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo) .....	70	
<b>Resultado de la liquidación ( [69] - [70] ) .....</b>	71	<b>- 1.119.980</b>

Compensación (4)	Si resulta [71] negativa consignar el importe a compensar	<input type="text" value="72"/> C <input type="text"/>	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.
	Importe:	<input type="text" value="I"/> <input type="text"/>		Código IBAN <input type="text"/>
Sin actividad (5)	Sin actividad - <input type="checkbox"/>			

Devolución (6)	Manifiesto que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular	
	Importe ..... <b>D</b> <input type="text" value="1.119.980"/>	
	Mediante transferencia a cuenta bancaria abierta en España	
	IBAN <input type="text"/>	
	Mediante transferencia a cuenta bancaria abierta en el extranjero:	
	Unión Europea/SEPA	
IBAN <input type="text"/>	Código SWIFT-BIC <input type="text"/>	
Resto países		
Código SWIFT-BIC <input type="text"/>	Número de cuenta/Account no. <input type="text"/>	
Banco/Bank name <input type="text"/>		
Dirección del Banco/ Bank address <input type="text"/>		
Ciudad/City <input type="text"/>	Pais/Country <input type="text"/>	Código Pais/Country code <input type="text"/>

Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.
	<input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria <span style="float: right;">Nº. de justificante <input type="text"/></span>
	En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. <input type="text"/>

**Ejemplar para el sujeto pasivo**

Modelo  
**303**

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

VIMASA

Página 4

Exclusivamente a cumplimentar en el último periodo de liquidación por aquellos sujetos pasivos que queden exonerados de la Declaración-resumen anual del IVA

<b>A Actividades a las que se refiere la declaración</b> (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)		<b>B Clave</b>	<b>C Epigrafe IAE</b>
Principal	Promoción de edificaciones	1	833,2
Otras	Alquiler de locales industriales	3	861,2
	Alquiler de viviendas	3	861,1

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" .....  **D**

**Información de la tributación por razón de territorio (sólo para sujetos pasivos que tributan a varias Administraciones)**

Álava... 89 %    Guipúzcoa ... 90 %    Vizcaya ... 91 %    Navarra ..... 92 %    Territorio común .. 107 %

**Operaciones realizadas en el ejercicio**

Operaciones en régimen general .....	80	36.000.000
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA .....	81	
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios .....	93	
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción .....	94	
Operaciones exentas sin derecho a deducción .....	83	4.000.000
Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 126) .....	84	
Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo .....	125	400.000
Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única .....	126	
Operaciones sujetas y acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única .....	127	
Operaciones intragrupo valoradas conforme a lo dispuesto en los arts. 78 y 79 LIVA .....	128	
Operaciones en régimen simplificado.....	86	
Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.....	95	
Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia .....	96	
Operaciones en Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección .....	97	
Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes .....	98	
Entregas de bienes inmuebles, operaciones financieras y relativas al oro de inversión no habituales.....	79	
Entregas de bienes de inversión .....	99	
<b>Total volumen de operaciones (art. 121 Ley IVA) ((80) + (81) + (93) + (94) + (83) + (84) + (125) + (126) + (127) + (128) + (86) + (95) + (96) + (97) + (98) - (79) - (99)) .....</b>	<b>88</b>	<b>40.400.000</b>

**Ejemplar para el sujeto pasivo**

Modelo  
**303**

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

VIMASA

Página 5

**Prorrata**

<b>1</b>	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	500 411	501 30.000.000	502 20.000.000	503 6	504 100

<b>2</b>	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	505 682	506 10.000.000	507 6.000.000	508 6	509 60

<b>3</b>	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	510	511	512	513	514

<b>4</b>	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	515	516	517	518	519

<b>5</b>	CNAE (3 cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorrata
	520	521	522	523	524

**Actividades con regimenes de deducción diferenciados**

**IVA deducible: Grupo 1**

	Base imponible	Cuota deducible
IVA deducible en operaciones interiores .....	Bienes y servicios corrientes..... 700	701
	Bienes de inversión ..... 702	703
IVA deducible en importaciones .....	Bienes corrientes ..... 704	705
	Bienes de inversión ..... 706	707
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias .....	Bienes corrientes y servicios..... 708	709
	Bienes de inversión ..... 710	711
Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .....	712	713
Rectificación de deducciones .....	714	715
Regularización de bienes de inversión .....		716
<b>Suma de deducciones ([701] + [703] + [705] + [707] + [709] + [711] + [713] + [715] + [716]) .....</b>		717

**IVA deducible: Grupo 2**

	Base imponible	Cuota deducible
IVA deducible en operaciones interiores .....	Bienes y servicios corrientes..... 718	719
	Bienes de inversión ..... 720	721
IVA deducible en importaciones .....	Bienes corrientes ..... 722	723
	Bienes de inversión ..... 724	725
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias .....	Bienes corrientes y servicios..... 726	727
	Bienes de inversión ..... 728	729
Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .....	730	731
Rectificación de deducciones .....	732	733
Regularización de bienes de inversión .....		734
<b>Suma de deducciones ([719] + [721] + [723] + [725] + [727] + [729] + [731] + [733] + [734]) .....</b>		735

Ejemplar para el sujeto pasivo

# Impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales a través de índices de comparabilidad

**Esther Ortiz Martínez** (autora de contacto)

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia (España)*

[esther@um.es](mailto:esther@um.es) | <https://orcid.org/0000-0002-9693-2106>

**José Serrano Madrid**

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia (España)*

[jsm95483@um.es](mailto:jsm95483@um.es) | <https://orcid.org/0000-0003-2537-8811>

**Justo José Vela Ródenas**

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia (España)*

[jjvela@um.es](mailto:jjvela@um.es) | <https://orcid.org/0000-0002-2832-1012>

## Extracto

La pandemia no solo ha supuesto una drástica reducción de la actividad, sino que ha generado una incertidumbre que tiene que reflejarse adecuadamente en la información divulgada, con más prudencia si cabe que en ejercicios anteriores. Al margen de cuestionar incluso el principio de empresa en funcionamiento, la situación sobrevinida por la COVID-19 ha tenido que afectar fundamentalmente a aquellas partidas de balance y cuenta de resultados que requieren la estimación de variables para su cuantificación, así como al contenido del informe de auditoría.

Con esta premisa, este artículo pretende analizar el impacto inmediato en las cuentas anuales de la grave situación sanitaria y económica que se está atravesando y cuyas consecuencias últimas son difíciles de prever. Más concretamente, mediante índices de comparabilidad, el trabajo estudia las principales partidas de los estados financieros que han podido verse afectadas por el coronavirus, considerando además la relación de tales variaciones con otras variables como el sector, la opinión del auditor y el tamaño de la firma de auditoría.

**Palabras clave:** COVID-19; estados financieros; comparabilidad; auditoría.

Fecha de entrada: 27-12-2021 / Fecha de aceptación: 24-03-2022

**Cómo citar:** Ortiz Martínez, E., Serrano Madrid, J. y Vela Ródenas, J. J. (2022). Impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales a través de índices de comparabilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 472(1), 95-116.



# COVID-19 impact on annual accounts using comparability indexes

Esther Ortiz Martínez

José Serrano Madrid

Justo José Vela Ródenas

## Abstract

This pandemic has not only caused a decrease in the activity but also uncertainty that has an effect on the financial disclosure. In this situation, financial disclosure has to be elaborated even more prudently than in previous years. Together with the doubts about the going concern principle, the COVID-19 has mainly affected those balance sheet and income statement items that imply an estimation of variables to be valued and quantified and it has also affected the audit report.

This paper analyzes the immediate impact on the annual accounts of the important health and economic crisis that we are living and whose final consequences can not be foreseen. Concretely, we have run comparability indexes to study the main items of the financial statements that can have been knocked by COVID-19. Finally we have analyzed the relationship between these indexes and other variables such as sector, auditor's opinion and auditing firm size.

**Keywords:** COVID-19; financial statements; comparability; auditing.

**Citation:** Ortiz Martínez , E., Serrano Madrid, J. y Vela Ródenas, J. J. (2022). Impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales a través de índices de comparabilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 95-116.



## Sumario

- 1. Introducción
  - 2. Antecedentes y preguntas de investigación planteadas
  - 3. Metodología y muestra
  - 4. Resultados
    - 4.1. Índices de comparabilidad en situación COVID y pre-COVID
    - 4.2. Determinantes de los índices de comparabilidad en situación COVID y pre-COVID
  - 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido elaborado por los miembros de uno de los grupos de investigación seleccionados en la Convocatoria 2020 de Grupos de Investigación, promovida por la Fundación Maruri Hergar, en colaboración con la Editorial CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera, con especial énfasis en el ámbito global de la contabilidad y su utilidad práctica a la realidad empresarial.

## 1. Introducción

En este trabajo se pretende estudiar el impacto que ha provocado la COVID-19 en las cuentas anuales, que se concretan en el efecto en distintas partidas del balance y la cuenta de resultados de las compañías cotizadas en el mercado continuo español.

Aunque la crisis sanitaria provocada por la COVID-19 es reciente y su persistencia no permite siquiera intuir con plenitud sus efectos sociales y económicos, la gravedad de la misma ha tenido un rápido reflejo en los estados financieros. Por otra parte, todos los sectores económicos se han visto afectados de un modo u otro por esta pandemia y, aunque con raras excepciones, los efectos están siendo muy negativos, a pesar de las medidas adoptadas por los gobiernos para paliar sus consecuencias.

Esta situación sobrevenida ha afectado al balance y a la cuenta de resultados de manera inmediata e incluso lo seguirá haciendo en el medio y largo plazo. Cuestiones tales como el cálculo de la morosidad, la renegociación de arrendamientos, la valoración de existencias, el cálculo de amortizaciones, deterioros y provisiones, así como las repercusiones fiscales de todas ellas, tienen que ser objeto de especial atención para asegurar que los estados financieros reflejan adecuadamente este nuevo escenario.

En una primera aproximación al objetivo de analizar la repercusión del coronavirus en los ingresos de las empresas y en las estimaciones a las que obliga, una herramienta muy útil son los índices de comparabilidad, que permiten de manera sencilla apreciar cómo ha afectado a estas empresas la COVID-19 en relación con la situación precovid. Para ello se ha utilizado la información económico-financiera publicada por 131 empresas cotizadas en el mercado continuo español, estudiando las partidas que han sufrido una mayor variación y tratando de identificar factores que pueden determinar las variaciones o su magnitud, como el sector, la opinión del auditor y el tamaño de la firma de auditoría.

El trabajo desarrollado supone una nueva aproximación a las repercusiones inmediatas y relevantes de la COVID-19 sobre el balance y la cuenta de resultados, identificando las partidas más afectadas con base en índices de comparabilidad, así como relacionando dichas variaciones con otras variables relevantes, lo que será útil para la mejor elaboración, auditoría e interpretación de la información divulgada.

Con este objetivo la estructura de este artículo es la siguiente: en primer lugar, se repasan los principales antecedentes sobre la materia objeto de estudio para poder plantear unas preguntas de investigación a resolver; seguidamente se detalla la muestra y metodología utilizadas; en el siguiente epígrafe del trabajo se describen los resultados alcanzados; y finalmente se señalan las conclusiones, así como los trabajos de futuro a desarrollar en esta misma línea de investigación.

## 2. Antecedentes y preguntas de investigación planteadas

El primer grupo de antecedentes de este trabajo lo constituyen aquellos que, con independencia de lo reciente de esta crisis económica provocada por una crisis sanitaria, ya han abordado el efecto de la COVID-19 en determinadas partidas de los estados financieros de las empresas. Lógicamente muchos de ellos se centran en el sector sanitario o el farmacéutico, como es el caso de los trabajos de Ariyanto *et al.* (2021), Clark *et al.* (2021) y Pereira *et al.* (2021), ya que estos sectores fueron los que sufrieron el primer gran impacto de la pandemia, que luego se fue generalizando a toda la economía con consecuencias no menos importantes. Otro sector esencial de la economía que ha centrado la atención de varios estudios ha sido el de la banca y seguros, y los efectos generados en su estabilidad y riesgo financiero por la situación provocada por esta crisis sanitaria (Al-Kharusi y Murthy, 2020; Jakubik y Teleu, 2021; Lemma, 2020; Nguyen *et al.*, 2021; Wahyuni *et al.*, 2021). Aunque finalmente han surgido trabajos centrados en todas las actividades económicas, ya que de forma general, tarde o temprano, han sufrido los efectos de esta crisis, como puede ser el caso de las empresas del sector turístico, viajes y ocio (Da Silva *et al.*, 2021; Wieprow y Gawlik, 2021).

El análisis también se ha abordado estudiando valores de mercado frente a los valores contables, puesto que la pandemia ha generado una disruptiva entre ambos, como comprueban Apriwandi *et al.* (2021) para el caso del mercado de capitales indonesio. Cuando se trata de valores contables hay trabajos previos que se centran en alguno en concreto, como pueden ser los impuestos diferidos (Wong *et al.*, 2021) o la rentabilidad (Kwon *et al.*, 2020), variables que principalmente están relacionadas con el resultado del ejercicio. Además, la gran cantidad de medidas gubernamentales adoptadas en todo el mundo para paliar los efectos económicos generados por la pandemia también tienen repercusiones en los estados financieros empresariales, de forma general en todos los sectores productivos (Wong y Wong, 2021), o concretamente en aquellos sectores en los que se han centrado las intervenciones gubernamentales (Akrofi y Antwi, 2020).

En este caso, el estudio se centra en los estados financieros, variables contables, sin restringir el análisis a un solo sector económico. Mientras otros trabajos analizan áreas temáticas de información, incluyendo incluso información revelada sobre responsabilidad social o políticas empresariales (Tibiletti *et al.*, 2021), este trabajo recopila datos financieros cuantitativos para realizar un análisis objetivo, concretamente partidas de balance y cuenta

de resultados de las compañías cotizadas en el mercado continuo español. Tibiletti *et al.* (2021) realizan un análisis cuantitativo de los datos de rentabilidad y de contenido de información no financiera para empresas cotizadas incluidas en el índice bursátil FTSE MIB y concluyen que la COVID-19 ha generado en las empresas una mayor profusión de información referida a la situación de emergencia generada por la pandemia.

Concretamente, para el caso español, el trabajo de Rubio Herrera (2021) desarrolla desde un punto teórico los posibles impactos que ha podido producir la situación generada por la COVID-19 en las cuentas anuales, así como en sus auditorías. Así, identifica como áreas o aspectos principalmente más afectados: los deterioros de activos tangibles e intangibles, el deterioro de activos financieros, la valoración de inventarios, la valoración a valor razonable e importe recuperable, los pasivos financieros, los planes de reestructuración de personal, las modificaciones de contratos, la recuperabilidad de activos fiscales y otros aspectos. De manera que, al ser un trabajo exhaustivo centrado en determinadas áreas económico-financieras, identifica principalmente aquellas partidas que pueden haber sufrido una mayor variación cuantitativa como consecuencia de la COVID-19, y además incide en los posibles efectos sobre el tipo de opinión incluida en el informe de auditoría. También para las empresas españolas, Fernández Cerezo *et al.* (2021) han estudiado el impacto económico de la COVID-19, pero utilizando la información proporcionada por la nueva encuesta del Banco de España sobre la Actividad Empresarial. El objetivo de su trabajo es demostrar la heterogeneidad del impacto de la crisis de manera que, a partir de diez indicadores de las empresas, incluyen algunos ratios y partidas económico-financieras y datos de empleo, concluyendo que es el tamaño de la empresa lo que más determina el impacto de la crisis. Y finalmente, el trabajo de Arce (2021) que con respecto a las empresas españolas se centra en el efecto de la COVID-19 en su facturación, su rentabilidad y su endeudamiento, y en el que obtiene que existen diferencias por tamaño y sector.

Una segunda gran línea de antecedentes la constituyen los trabajos que utilizan índices de comparabilidad como base del estudio de las variaciones que se han producido entre un indicador en distintos momentos del tiempo. A través de esta metodología se pueden analizar las variaciones tanto cuantitativas (valor absoluto) como cualitativas (incrementos o disminuciones) de las variaciones producidas en las partidas estudiadas. El origen de esta herramienta se refiere al impacto de determinadas variables en el resultado de la empresa a través del uso de un índice de conservadurismo (Gray, 1980). Weetman *et al.* (1998) lo definen como índice de comparabilidad, ya que mide el grado de comparabilidad entre dos partidas y difiere de otras medidas usadas por otros autores (Van der Tas, 1988). Posteriormente existen multitud de estudios que utilizan estos índices para comparar el grado de comparabilidad entre información financiera elaborada según principios contables americanos (US-GAAP) y otra normativa contable (Cooke, 1993; Hellman, 1993; Norton, 1995; Street *et al.*, 2000; Weetman y Gray, 1991; Weetman *et al.*, 1998) o también de acuerdo a normas internacionales de contabilidad (que en ese momento aún se denominaban así) (Adams *et al.*, 1993; Gray, 1980). Van der Tas (1988) intenta medir el grado de comparabilidad de cada elemento de la información financiera en empresas cotizadas internacionalmente

y que, por lo tanto, pueden estar influenciadas por otros factores propios como el país de origen y otros determinantes. Esta corriente de estudio que introduce en qué medida las variaciones pueden estar determinadas por otros factores es seguida posteriormente por otros autores (Archer *et al.*, 1996; Archer *et al.*, 1995; Emenyonu y Gray, 1992; Herrmann y Thomas, 1995; Murphy, 2000; Ortiz Martínez, 2004). En nuestro caso, la metodología del índice de comparabilidad nos sirve también para introducir características que pueden determinar las variaciones en las partidas contables seleccionadas originadas por la situación derivada de la COVID-19. Incluso existen otros trabajos más recientes que aplican la metodología del índice de comparabilidad a otros ámbitos de estudio (Santos *et al.*, 2018), ya que en realidad se trata de índices de variación de un indicador con respecto al mismo en diferentes momentos de tiempo o calculado según distinta normativa (Ortiz Martínez, 2001).

De acuerdo con los antecedentes en la materia, en este estudio se plantea dar respuesta a las siguientes preguntas de investigación:

- ¿La crisis originada por la COVID-19 ha conllevado variaciones cuantitativas importantes en partidas del balance?
- ¿La crisis originada por la COVID-19 ha conllevado variaciones cuantitativas importantes en partidas de resultado?
- ¿Existen variables como el sector de la empresa, la opinión del auditor, o el tamaño de la firma auditora que determinan las variaciones sufridas por las partidas de balance o resultados ocasionadas por la crisis derivada de la COVID-19?

### 3. Metodología y muestra

Se pretende estudiar el impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales, que se concreta en la repercusión en distintas partidas de balance y cuenta de resultados de las compañías cotizadas en el mercado continuo español. Para ello se ha elaborado una base de datos en la que se incluyen los valores de distintas partidas para los ejercicios 2020, 2019 y la media de valores de esas mismas partidas para los ejercicios comprendidos entre 2017 y 2019. Una vez eliminadas las sociedades del sector financiero y las SOCIMI, se ha obtenido una base de datos de 131 empresas cotizadas.

En el análisis inicial se han calculado índices de variación basados en los índices de comparabilidad incluidos en la literatura previa, que se han denominado índice preCOVID e índice pre3COVID, con el objeto de analizar en términos porcentuales cómo han cambiado las principales partidas de balance y cuenta de resultados, no solo comparando el último ejercicio de información financiera disponible, el 2020, con respecto al año anterior a la pandemia, el 2019, sino también con la media de los tres ejercicios inmediatamente anteriores, tal y como se refleja en las expresiones de los índices [1] y [2].

$$\text{Índice preCOVID} = \frac{(\text{Variable año 2020} - \text{Variable año 2019}) / \text{Variable año 2019}}{\times 100} \quad [1]$$

$$\text{Índice pre3COVID} = \frac{(\text{Variable año 2020} - \text{Media variable años 2017-2019}) / \text{Media variable años 2017-2019}}{\times 100} \quad [2]$$

Tabla 1. Características de la muestra

	Sector			Pérdidas		EBITDA negativo		Tipo de opinión		Tamaño firma auditora	
	Primario	Secundario	Terciario	Sí	No	Sí	No	Modificada	No modificada	Big Four	Resto
2020	2	47	82	51	80	39	92	16	115	85	46
2019	2	47	82	32	99	19	112	16	115	85	46

Fuente: elaboración propia.

Como primera descripción de la muestra se puede destacar que las empresas en pérdidas se incrementaron en un 59,37 %, pasando de ser solamente 32 en 2019 a la cifra de 51 en 2020, esto es, en el ejercicio 2020 cerca del 39 % de las compañías analizadas reportaron pérdidas (tabla 1). Sin embargo, si se realiza el mismo ejercicio con el EBITDA reportado, solo el 29,77 % del total de compañías presentaron unas cifras de 2020 con un EBITDA negativo. Teniendo en cuenta que la principal diferencia entre las magnitudes de Resultado y EBITDA es que de la segunda se excluyen aquellos gastos (amortizaciones, provisiones, deterioros, intereses...) que no están directamente relacionados con la generación de flujos de caja por la explotación, se puede suponer que las pérdidas que reportaron las distintas sociedades cotizadas no vienen únicamente originadas por la pérdida de actividad, sino que en una parte significativa, casi el 10 % de la muestra (12), reportaron pérdidas por el impacto en su cuenta de resultados de esos gastos que no están relacionados con la generación de flujos de caja de la actividad habitual de la compañía.

Desde otro punto de vista, con respecto a los informes de auditoría y a la vista de los datos expuestos en la tabla 1, las compañías parece que han apostado por conservar auditor en el periodo y, lo que es más importante, no ha variado el número de informes con salvedades (opinión modificada). El impacto de la pandemia no ha generado únicamente cambios en las estimaciones, provisiones y otras partidas en las cuentas de pérdidas y ganancias, sino que las compañías se han visto obligadas a reflejar en sus memorias las incertidumbres que se han puesto de manifiesto como consecuencia de la crisis económica, derivada de la crisis sanitaria. El que el número de informes calificados sea el mismo que en el periodo anterior, se puede interpretar como un ejercicio de transparencia por parte de las compañías, no solo reconociendo deterioros y provisiones en su cuenta de resultado sino incorporando información suficiente para su interpretación, ya que de no haber sido

así, las firmas de auditoría habrían modificado su opinión en el informe y se apreciaría una diferencia significativa entre los informes calificados en uno y otro periodo.

Seguidamente se han tomado los valores porcentuales de los índices de comparabilidad y se han codificado, convirtiéndolos en variables dicotómicas en función de que su valor fuera superior o igual, o inferior a la media de dicho índice. De esta manera se consigue obtener variables categóricas que a su vez se pueden cruzar con las otras variables independientes obtenidas de la muestra: sector de la empresa, opinión emitida por el auditor y tamaño de la firma de auditoría. Así las variables dependientes, índices de comparabilidad para cada partida categorizados, se cruzan con cada una de estas variables independientes a través de tablas de contingencia realizando pruebas chi-cuadrado para comprobar si existe una relación estadísticamente significativa entre ambas utilizando para ello una  $p < 0,1$ . De esta manera se pretende comprobar si existe una relación entre que la variación en las partidas estudiadas sea mayor o menor a la media y el sector en el que opera la empresa, la opinión emitida por el auditor, o el tamaño de la firma de auditoría. Es decir, si estas últimas variables pueden determinar cómo ha afectado la crisis generada por la COVID a la variación de las diferentes partidas estudiadas.

## 4. Resultados

### 4.1. Índices de comparabilidad en situación COVID y pre-COVID

Si se tiene en cuenta el tamaño de las empresas incluidas en la muestra, medido a través del total de activo y el importe neto de la cifra de negocios, medidas más habituales en la literatura previa (Adelopo, 2011; Waddock y Graves, 1997), se puede comprobar que el impacto de la crisis sanitaria no ha afectado de forma significativa al tamaño de las compañías, medido como el total de activo, si bien es cierto que el crecimiento únicamente ha sido del 3,76 % con respecto al año anterior. Contrario es el caso de la cifra de ventas (importe neto de la cifra de negocios) que viene lastrada por las medidas de confinamiento que se adoptaron en distinto grado durante el ejercicio 2020. Por término medio se redujo en más de un cuarto la cifra de ventas con respecto al ejercicio anterior (tabla 2).

Tabla 2. Variables relacionadas con el tamaño

	Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Total activo	3.556.706,63	3.230.979,51	10,08 %	3.427.904,07	3,76 %
Importe neto de la cifra de negocios	467.359,46	537.706,70	-13,08 %	624.683,94	-25,18 %

Fuente: elaboración propia.

Este descenso del importe neto de la cifra de negocios no ha sido uniforme en todas las compañías y ha sido mucho más acusado en aquellas empresas que a pesar de la bajada de ingresos han reportado un resultado positivo en el ejercicio. Esto puede venir originado porque las empresas con beneficios han podido optar por una política de reconocimiento de ingresos más conservadora que aquellas con pérdidas (tabla 3). En lo que respecta a sectores, el sector terciario sin duda ha sido el más castigado si se utiliza el índice pre3COVID, mientras que el descenso porcentual es más similar si se analizan solamente las cifras del periodo anterior a la COVID-19 (tabla 3). Por lo tanto existen diferencias por sectores en el efecto de esta crisis, como ya obtienen otros autores para el caso español (Arce, 2021) y no se debe obviar el efecto tamaño (Fernández Cerezo *et al.*, 2021).

Tabla 3. Índices de cifra de ventas según resultado y sector

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Resultado de la empresa	Con pérdidas	425.636,48	464.455,85	-8,36 %	486.850,79	-12,57 %
	Sin pérdidas	493.957,86	584.404,13	-15,48 %	712.552,58	-30,68 %
Según el sector	Terciario	571.444,56	691.124,01	-17,32 %	757.347,07	-24,55 %
	Resto de sectores	293.176,23	280.967,54	4,35 %	402.676,26	-27,19 %

Fuente: elaboración propia.

Si se analizan los índices de comparabilidad obtenidos de elementos del balance, de acuerdo con la literatura previa para España las principales partidas de balance afectadas serían los inmovilizados intangibles por los deterioros de fondos de comercio, mientras en el corriente destacarían los activos más líquidos, la tesorería (Rubio Herrera, 2021). El impacto en los activos intangibles puede venir derivado principalmente por el deterioro del fondo de comercio, investigaciones y desarrollo que hayan quedado paralizadas, incluso patentes y marcas cuyo valor haya disminuido consecuencia del descenso del consumo de los bienes y servicios que estuvieran ligadas a estas. De acuerdo con los resultados obtenidos (tabla 4) se destaca que, si bien ha habido un descenso generalizado en los valores en libros del inmovilizado intangible, este ha sido más acusado en las empresas auditadas por una de las *Big Four*, que la literatura ha asociado tradicionalmente con estados financieros de mayor calidad, sobre todo para el caso de empresas cotizadas, como es el caso de este trabajo (para una revisión se puede consultar Hay *et al.*, 2006). Por otro lado, en lo que respecta a sectores, debido a que el sector terciario no suele ser intensivo en intangibles como marcas o I+D, parece lógico pensar que sectores como el industrial o el tecnológico hayan sufrido bajas o deterioros más elevados, en nuestro caso del 37,93 % frente al 10,70 % de descenso en el sector terciario (tabla 4).

Para los activos más líquidos del balance, la tesorería, una de las medidas gubernamentales adoptadas fue la creación de una línea de crédito ICO, que dotara de liquidez a las compañías, de ahí que no sea extraño que el valor de ambos índices sea positivo a pesar de la crisis de consumo que se ha generado. Como se ha mencionado anteriormente, el sector terciario ha sido el más afectado por la pandemia, por lo que parece razonable que el incremento de tesorería sea inferior que el que se ha producido en el resto de los sectores, pues habrán tenido que destinar la inyección de liquidez al pago de exigibles y de gastos corrientes, mientras que en el resto de sectores han podido fijar unos niveles de tesorería más elevados a la espera de que se resuelvan las incertidumbres sanitarias y económicas (tabla 5).

**Tabla 4. Evolución del inmovilizado intangible**

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Total		29.405,17	36.700,39	-19,88 %	35.259,13	-16,60 %
Tipo de informe	Con salvedades	85.949,93	103.597,48	-17,03 %	97.132,76	-11,51 %
	Sin salvedades	21.538,07	27.392,97	-21,37 %	26.650,63	-19,18 %
Tipo de auditor	<i>Big Four</i>	41.435,88	52.849,70	-21,60 %	50.365,27	-17,73 %
	No <i>Big Four</i>	7.174,51	6.859,29	4,60 %	7.345,61	-2,33 %
Resultado de la empresa	Con pérdidas	40.488,24	52.662,26	-23,12 %	49.479,87	-18,17 %
	Sin pérdidas	22.339,71	26.524,70	-15,78 %	26.193,41	-14,71 %
Sector	Terciario	39.401,14	46.487,85	-15,24 %	44.123,42	-10,70 %
	Resto de sectores	12.677,21	20.321,38	-37,62 %	20.425,01	-37,93 %

Fuente: elaboración propia.

**Tabla 5. Evolución de los índices de tesorería**

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Total		228.125,77	136.062,16	67,66 %	158.085,88	44,30 %
Sector	Terciario	299.897,31	185.578,58	61,60 %	216.799,83	38,33 %
	Resto de sectores	108.018,30	53.197,95	103,05 %	59.829,89	80,54 %

Fuente: elaboración propia.

En lo que se refiere al impuesto sobre sociedades el impacto de la crisis económica derivada de la pandemia ha sido múltiple, pues si bien de un análisis básico se podría pensar que supone únicamente una reducción en el gasto del impuesto, la existencia de diferencias temporarias y la evaluación de la futura realización de activos diferidos puede plantear un escenario más complejo. Al contrario de lo que cabría esperar, los índices del gasto por impuesto sobre sociedades se han incrementado con respecto a los periodos anteriores, lo que contrasta de forma radical con la bajada de resultados del ejercicio (tabla 6). Este comportamiento diferente debe tener su origen en la existencia de gastos contables como deterioros y provisiones que no se hayan materializado en gastos fiscalmente deducibles o bien que las compañías hayan aflorado en este ejercicio 2020 pérdidas fiscales latentes originadas en periodos anteriores. Sin embargo, al aislar el efecto por sectores se pone de manifiesto un descenso del gasto por impuesto sobre sociedades en el sector terciario, alcanzando el valor más elevado el índice pre3COVID con un valor de 1.068,08 % (tabla 6).

Tabla 6. Índices de gasto por impuesto sobre sociedades

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
	Media	-3.934,20	-1.220,76	222,27 %	-3.021,08	-30,22 %
Según el sector	Terciario	-9.378,36	-802,88	1.068,08 %	-3.585,06	-161,60 %
	Resto de sectores	5.176,45	-1.920,07	-369,60 %	-2.077,29	349,19 %

Fuente: elaboración propia.

Tabla 7. Índices de activo por impuesto diferido

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
	Total	60.980,77	62.003,53	-1,65 %	57.274,15	6,47 %
Tipo de informe	Con salvedades	25.324,87	19.539,17	29,61 %	20.002,35	26,61 %
	Sin salvedades	65.941,59	67.911,62	-2,90 %	62.459,79	5,57 %
Según el sector	Terciario	58.596,76	62.709,07	-6,56 %	55.793,99	5,02 %
	Resto de sectores	64.970,34	60.822,84	6,82 %	59.751,15	8,73 %

Fuente: elaboración propia.

Siguiendo con el argumento expuesto (tabla 6), el escaso descenso e incluso incremento del gasto por el impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2020 en comparación con el periodo anterior y anteriores, se ve traducido en el escaso valor de los índices preCOVID y pre3COVID en lo que respecta al activo por impuesto diferido. Y es que un gasto por impuesto negativo (ingreso) se habría traducido en un incremento de las diferencias temporarias activadas, principalmente por las bases imponibles negativas generadas en el periodo. Sin embargo, los valores de los índices, incluidos en la tabla 7, son poco significativos y no reflejan el impacto real de la crisis de 2020, ni siquiera en el sector terciario. Además, la normativa vigente incluye la activación de activos por impuestos diferidos procedentes de pérdidas originadas por un hecho puntual, como puede ser la pandemia. Sin embargo, como punto de vista contrario, la incertidumbre original y el desconocimiento de la duración de la pandemia y su posible prolongación en ejercicios futuros parece haber primado como base para no activar las bases imponibles negativas que hayan podido surgir, adoptando así una actitud más prudente. Tal y como se muestra en la tabla 7, los mayores valores de los índices que incrementan activos por impuestos diferidos se han producido en aquellas compañías con salvedades (índice pre3COVID = 29,61 % e índice preCOVID = 26,61 %), que son las que pueden tener unas políticas contables más agresivas.

Finalmente, aunque los índices de gasto de impuesto sobre sociedades expuestos en la tabla 6 apuntaran a un incremento del gasto por impuesto sobre sociedades y en consecuencia se deberían traducir en índices positivos del pasivo por impuesto corriente, estos muestran valores negativos (tabla 8).

Tabla 8. Índices de pasivo por impuesto corriente

	Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Pasivo por impuesto corriente	2.777,64	3.763,11	-26,18 %	3.581,70	-22,45 %

Fuente: elaboración propia.

Al analizar los índices de comparabilidad obtenidos en el resultado del ejercicio, el mayor reflejo de la crisis económica derivada de la pandemia se supone que se refleja en estas cuentas (tabla 9). Los índices de resultado de explotación reflejan descensos de resultado superiores al 50 % en comparación con el ejercicio 2019. Este descenso es menor si se atiende a los índices de EBITDA, que estarían más de 3 puntos por debajo de los de explotación, poniendo de relieve que se han lastrado los resultados de explotación con los gastos relacionados con deterioros, amortizaciones y provisiones (tabla 9).

Tabla 9. Índices de resultado de explotación y EBITDA

	Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Resultado de explotación	112.701,95	220.294,13	-48,84 %	275.061,86	-59,03 %
EBITDA	129.860,26	239.276,04	-45,73 %	293.641,60	-55,78 %

Fuente: elaboración propia.

Con respecto a aquellos epígrafes de resultado de los que se obtienen los mayores índices, se puede resaltar que los aumentos en el deterioro son superiores a 200 puntos porcentuales, tanto en el índice pre3COVID como en el preCOVID, demostrando el reflejo contable de los riesgos de insolvencia que pueden venir derivados de los efectos de la pandemia (tabla 10). El valor absoluto de los índices muy superiores a los mostrados en la tabla 9 indica que uno de los principales causantes de los malos resultados de las compañías han sido los deterioros reconocidos, basados en perspectivas no muy optimistas por parte de los administradores de las compañías.

Tabla 10. Índices de corrección de deterioro

	Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
Media	149.781,99	48.297,15	210,13 %	49.136,42	204,83 %

Fuente: elaboración propia.

Si bien el incremento de deterioro ha impactado de forma negativa en la cuenta de explotación, el gasto derivado de la dotación de inmovilizado ha impactado en sentido contrario, aunque la importancia cuantitativa del impacto ha sido mucho menor (tabla 11). Desde un punto de vista conceptual, la amortización de los activos de la compañía se origina por: su uso, obsolescencia y el mero paso del tiempo. Durante la pandemia y debido al confinamiento, cierres perimetrales o incluso ausencia de demanda, determinados activos han quedado paralizados, por lo que su uso ha sido nulo, estando justificada una menor amortización en el periodo pandémico. Según los datos incluidos en la tabla 11, los índices de gasto de amortización se han reducido únicamente entre un 17 % y un 12 %, muy por debajo del valor absoluto de los índices de resultados de explotación, y es que su reducción únicamente estaría justificada por la falta de uso durante un periodo concreto del ejercicio 2020, sin olvidar que el componente de amortización derivado del mero desgaste por el paso del tiempo y por obsolescencia debe seguir aplicándose. Como los cierres de establecimientos han sido más estrictos en el sector terciario parece lógico que el índice pre-

COVID del sector terciario (18,91 %) sea 9 veces superior que para el resto de sectores (2,67 %) (tabla 11).

Tabla 11. Índices de gasto por amortización

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
	Total	40.703,48	49.312,09	-17,46 %	46.645,09	-12,74 %
Según el sector	Terciario	37.466,54	51.106,07	-26,69 %	46.203,90	-18,91 %
	Resto de sectores	46.120,39	46.309,94	-0,41 %	47.383,39	-2,67 %

Fuente: elaboración propia.

En lo que respecta a los gastos de personal, otra de las medidas gubernamentales aprobadas durante la pandemia fue la aplicación de expedientes de regulación temporales de empleo (ERTE) que pretendía minimizar la pérdida de empleos ocasionada por esta crisis. La tabla 12 muestra como los índices preCOVID y pre3COVID apuntan a un descenso moderado de los gastos de personal, con valores entre el 12 % y 17 %, más destacable si se pone en relación con los índices de importe neto de la cifra de negocios expuestos en la tabla 1, ya que mientras que el índice preCOVID para ventas toma un valor de -25,18 %, el de personal se podría haber movido en términos similares de no ser por las medidas adoptadas. Como no podía ser de otro modo, el índice preCOVID toma su valor más extremo para el sector terciario donde la bajada de personal ha sido más acusada debido a las medidas adoptadas de cierre de este tipo de establecimientos.

Tabla 12. Índices de gastos de personal

		Ejercicio 2020	Media ejercicios 2017-2019	Índice pre3COVID	Ejercicio 2019	Índice preCOVID
	Total	40.703,48	49.312,09	-17,46 %	46.645,09	-12,74 %
Según el sector	Terciario	37.466,54	51.106,07	-26,69 %	46.203,90	-18,91 %
	Resto de sectores	46.120,39	46.309,94	-0,41 %	47.383,39	-2,67 %

Fuente: elaboración propia.

En cualquier caso, los índices relativos a la partida de gastos de personal deben ser interpretados con cautela, pues dependiendo de la empresa y del importe de los incentivos

recibidos consecuencia de los ERTE, dichas ayudas podrían estar contabilizadas como menor gasto de personal o como subvención, por lo que no existe un criterio uniforme.

## 4.2. Determinantes de los índices de comparabilidad en situación COVID y pre-COVID

Para concluir el apartado de resultados se cruzan las partidas de balance y resultados analizadas con las variables independientes codificadas, tal y como se ha explicado en la metodología, con el objeto de comprobar si determinadas características, como el sector, la opinión emitida por el auditor o el tamaño de la firma de auditoría condicionan el valor del índice de comparabilidad obtenido. Es decir, si el que la variación de las partidas sea superior o inferior a la media viene determinada por estas características. Se incluyen en este apartado de los resultados aquellas relaciones entre variables que han sido estadísticamente significativas (con una  $p < 0,1$ ) o aquellas que se han considerado relevantes. Según esto se obtiene una relación estadísticamente significativa entre el tipo de opinión emitida por el auditor y las variaciones que presenta el inmovilizado intangible (tabla 13). Concretamente, las empresas que recibieron un informe de auditoría con salvedades presentaron mayores incrementos en el inmovilizado intangible; por lo tanto, se puede entender como que apostaron por posturas contables menos conservadoras, ya sea reconociendo un menor gasto por amortizaciones y deterioro, o incrementando el valor del inmovilizado intangible.

En ese sentido la dotación de amortización ha sido uno de los elementos con mayor impacto debido a la paralización de la explotación de los activos. Según la tabla 14, el 91,60 % de las compañías que tuvieron mayor gasto de amortización obtuvieron un informe limpio, por lo que el resto optaron por reducir el gasto por amortización, justificando muchas de ellas este menor gasto por la ausencia de uso de los bienes. Ambos índices muestran resultados similares y significativos, aunque en aras a la brevedad solo se haya expuesto uno.

Tabla 13. Tabla de contingencia de índice preCOVID para inmovilizado intangible en función de si la opinión del informe de auditoría fue con salvedades o no

Tipo de opinión	Índice preCOVID inmovilizado intangible	
	Inferior a la media	Superior a la media
Sin salvedades	23,50 %	76,50 %
Con salvedades	6,30 %	93,80 %

Nota:  $X^2(1) = 2,481$ ,  $p < .0575$

Fuente: elaboración propia.

Tabla 14. Tabla de contingencia de índice pre3COVID para dotación a la amortización en función de si la opinión del informe de auditoría fue con salvedades o no

Tipo de opinión	Índice pre3COVID dotación a la amortización	
	Inferior a la media	Superior a la media
Sin salvedades	77,80 %	91,6 %
Con salvedades	22,20 %	8,4 %

Nota:  $X^2(1) = 4,714$ ,  $p < .015$

Fuente: elaboración propia.

Debido a los cierres perimetrales, confinamientos y restricciones horarias, el sector terciario ha sido el más perjudicado por la crisis económica derivada de la pandemia, por lo que parece razonable que las bases imponibles negativas de las compañías en este sector hayan sido superiores. Fruto de la activación de esas bases negativas se observa que el 68 % de las empresas de la muestra del sector terciario presentaron unos activos por impuesto diferido superiores a los de los tres años anteriores a la COVID y superiores a su vez que el incremento medio de estos activos para el total de empresas de la muestra (tabla 15).

Sin embargo, las normas de registro y valoración no siempre permiten la activación de las citadas bases imponibles negativas y su registro está condicionado a ciertos criterios restrictivos que deben ser valorados por los administradores inicialmente y por los auditores a la hora de emitir su informe. En este sentido, de acuerdo con la tabla 16, se aprecia como las sociedades no auditadas por *Big Four* presentaban en un 82,60 % índices inferiores a la media, de tal forma que han sido más restrictivas aplicando criterios de activación de bases imponibles negativas.

Tabla 15. Tabla de contingencia de índice pre3COVID para activos por impuesto diferido en función del sector en el que opera la compañía

Sector	Índice pre3COVID activo por impuesto diferido	
	Inferior a la media	Superior a la media
Primario	50 %	50 %
Secundario	48,90 %	51,10 %
Terciario	31,70 %	68,30 %

Nota:  $X^2(1) = 3,878$ ,  $p < .072$

Fuente: elaboración propia.

Tabla 16. Tabla de contingencia de índice preCOVID para activos por impuesto diferido en función del auditor de la compañía

Sector	Índice preCOVID activo por impuesto diferido	
	Inferior a la media	Superior a la media
No <i>Big Four</i>	82,60 %	17,40 %
<i>Big Four</i>	63,50 %	36,50 %

Nota:  $X^2(1) = 5,195$ ,  $p < .011$

Fuente: elaboración propia.

## 5. Conclusiones

Los efectos de la crisis sanitaria han sido inmediatos y de gran calado, tanto sociales como económicos. Como era de esperar, el primer y mayor efecto de la COVID-19 en balance y cuenta de resultados, se ha producido en el importe neto de la cifra de negocios, reduciendo en más de un 25 % su valor previo, más acusado en el sector terciario en relación con el resto de sectores. Las empresas con pérdidas de la muestra se han incrementado en casi un 60 % en 2020 respecto de 2019. Resulta especialmente destacable que tales pérdidas se deben fundamentalmente a gastos no incluidos en los flujos de caja de la actividad, como amortizaciones, deterioros y provisiones, consecuencia lógica de la incertidumbre provocada por la pandemia y las estimaciones a las que obliga la elaboración de los estados contables. Uno de los principales causantes de los malos resultados de las empresas analizadas son los deterioros, puesto que el impacto de las amortizaciones y provisiones es mucho menor, como también apunta Rubio Herrera (2021). Otra partida que razonablemente se vería afectada por la reducción de la actividad son los gastos de personal, si bien se observa una caída más moderada que la experimentada por la cifra de negocios, de lo que se deduce que las medidas gubernamentales han actuado como un auténtico colchón que ha evitado un descenso mayor, en línea con Akrofi y Antwi (2020).

En lo que al balance se refiere, el efecto sobre el inmovilizado intangible es un descenso generalizado, más acusado cuantitativamente en los sectores intensivos en estos activos. Por el contrario, la posición de tesorería ha mejorado de forma sustancial, si bien en el sector terciario lo ha hecho en menor medida. Por último, para el sector terciario, las mayores pérdidas junto a la reducción del gasto por impuesto sobre sociedades observada en la cuenta de resultados se han materializado en el balance con un mayor aumento de los activos por impuesto diferido en comparación con el resto de sectores. Estas diferencias encontradas por sectores, coinciden con los trabajos previos de Arce (2021).

Si se cruzan los índices de comparabilidad con las variables sector, opinión del auditor y tamaño de la firma de auditoría, la tercera cuestión planteada en esta investigación, se concluye que las empresas auditadas por no *Big Four* y que presentan informes de auditoría con salvedades son las que aumentan el inmovilizado intangible, así como las que más reducen su gasto por amortización, lo que advierte una postura menos prudente en la elaboración de sus estados financieros. Contrariamente, las empresas auditadas por las *Big Four* presentan variaciones en los activos por impuesto sobre beneficios significativamente superiores a las auditadas por auditores de menor tamaño.

El trabajo desarrollado supone una nueva aproximación a las repercusiones inmediatas y relevantes de la COVID-19 sobre el balance y la cuenta de resultados, identificando las partidas más afectadas con base en los índices de comparabilidad, así como relacionando dichas variaciones con otras variables relevantes, lo que será útil para la mejor elaboración, auditoría e interpretación de la información divulgada. Por lo tanto los resultados y conclusiones que se han obtenido son de utilidad tanto para los elaboradores de la información financiera, ya sean empresas, profesionales de la contabilidad y la auditoría, como para reguladores y todos aquellos posibles interesados en la información corporativa. Dentro de los posibles interesados estarían competidores, inversores, entidades financieras o académicos, entre otros, ya que la información empresarial se ha visto claramente afectada por las extraordinarias medidas llevadas a cabo para solventar la crisis sanitaria y paliar sus efectos en la economía. A la hora de elaborar esta información financiera se deben incluir estos cambios, que tendrán su reflejo en su posterior auditoría, y de ahí que estas conclusiones sean útiles para las empresas y los profesionales que las asisten en el proceso de elaboración y auditoría de la información corporativa. A su vez, dado que esta información sirve de base para la toma de múltiples decisiones, ya sean de inversión, sobre financiación, con fines de investigación, o cualquier otro, y dada la novedad y completa actualidad del tema tratado, lo resaltado en este trabajo también es de interés para cualquier interesado en los efectos económicos de la COVID-19.

Este estudio se ha centrado en el análisis cuantitativo de estos efectos, y de ahí que se haya basado en la información incluida en el balance y la cuenta de resultados, aunque claramente también habrá consecuencias en la memoria, que no ha sido estudiada en este trabajo y por lo tanto es una limitación del mismo, pero también una línea de trabajo futura. Además, como otras propuestas de trabajo futuras, que a su vez contribuyen a paliar las limitaciones actuales, se debería ampliar la muestra objeto de estudio, aumentando el número de empresas, de manera que no solo se incluyeran empresas cotizadas, sino también no cotizadas y pymes. Y no solo información financiera, sino información no financiera, junto con una segmentación de la base de datos en función del sector o el tamaño de la muestra, pues los efectos de la situación económica generada por la COVID-19 no han sido comparables dependiendo del sector de actividad de las empresas y su tamaño. A ello también se podría unir el estudio de los informes de auditoría, intentando relacionar con las opiniones de los auditores o el tamaño de la empresa de auditoría. Como última propuesta de línea de trabajo futuro se podría analizar la consistencia de las normas contables vigentes para reflejar correctamente las consecuencias de una crisis económica diferente de las anteriores, permitiendo a los usuarios la toma de decisiones informadas.

## Referencias bibliográficas

- Adams, C. A., Weetman, P. y Gray, S. J. (1993). Reconciling national with international accounting standards. *European Accounting Review*, 2(3), 471-494. <https://doi.org/10.1080/09638189300000048>
- Adelopo, I. (2011). Voluntary disclosure practices amongst listed companies in Nigeria. *Advances in Accounting*, 27(2), 338-345. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2011.08.009>
- Akrofi, M. M. C. y Antwi, S. H. (2020). COVID-19 energy sector responses in Africa: A review of preliminary government interventions. *Energy Research and Social Science*, 68. <https://doi.org/10.1016/J.ERSS.2020.101681>
- Al-Kharusi, S. y Murthy, S. R. (2020). Financial Stability of GCC Banks in the COVID-19 Crisis: A Simulation Approach. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(12), 337-344. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO12.337>
- Apriwandí, Nadya, Priscilia, E. Y., Meisa, I. D., Andriani, N. y Dewi, L. L. (2021). Financial Market Data Versus Accounting Data: Persistent Patterns in Explaining Stock Returns in the Indonesian Capital Market During the Covid-19 Pandemic. *Review of International Geographical Education Online*, 11(5), 3.218-3.224. <https://doi.org/10.48047/RIGEO.11.05.212>
- Arce, Ó. (2021). *La Economía Española: Impacto de la pandemia y perspectivas*. <https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Seciones/SalaPrensa/IntervencionesPublicas/Gobernador/Arc/Fic/hdc100221.pdf>
- Archer, S., Delvaile, P. y McLeay, S. (1995). The Measurement of Harmonisation and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects. *Accounting and Business Research*, 25(98), 67-80. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729930>
- Archer, S., Delvaile, P. y Mcleay, S. (1996). A Statistical Model of International Accounting Harmonization. *Abacus*, 32(1), 1-29. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1996.tb00448.x>
- Ariyanto, D., Jhuniartara, I. M. G., Ratnadi, N. M. D., Putri, I. G. A. M. A. D. y Dewi, A. A. (2021). Fraudulent financial statements in pharmaceutical companies: Fraud pentagon theory perspective. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 24(6), 1-9. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.5.009>
- Clark, J., Mauck, N. y Pruitt, S. W. (2021). The financial impact of COVID-19: Evidence from an event study of global hospitality firms. *Research in International Business and Finance*, 58. <https://doi.org/10.1016/J.RIBAF.2021.101452>
- Cooke, T. E. (1993). The Impact of Accounting Principles on Profits: The US versus Japan. *Accounting and Business Research*, 23(92), 460-476. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729891>
- Da Silva, D., Schutte, D. y Surujlal, J. (2021). Unpacking the IFRS implications of COVID-19 for travel and leisure companies listed on the JSE. *Sustainability (Switzerland)*, 13(14). <https://doi.org/10.3390/SU13147942>
- Emenyonu, E. N. y Gray, S. J. (1992). EC Accounting Harmonisation: An Empirical Study of Measurement Practices in France, Germany and the UK. *Accounting and Business Research*, 23(89), 49-58. <https://doi.org/10.1080/00014788.1992.9729860>
- Fernández Cerezo, A., González, B., Izquierdo Peinado, M. y Moral Benito, E. (2021). *El impacto económico del COVID-19 en las*

- empresas españolas según la Encuesta del Banco de España sobre la Actividad Empresarial (EBAE)*. <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/15199>
- Gray, S. J. (1980). The Impact of International Accounting Differences from a Security-Analysis Perspective: Some European Evidence. *Journal of Accounting Research*. <https://doi.org/10.2307/2490392>
- Hay, D. C., Knechel, W. R. y Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191. <https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>
- Hellman, N. (1993). A comparative analysis of the impact of accounting differences on profits and return on equity. *European Accounting Review*, 2(3), 495-530. <https://doi.org/10.1080/09638189300000049>
- Herrmann, D. y Thomas, W. (1995). Harmonisation of Accounting Measurement Practices in the European Community. *Accounting and Business Research*, 25(100), 253-265. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729914>
- Jakubik, P. y Teleu, S. (2021). Suspension of insurers' dividends as a response to the COVID-19 crisis: evidence from the European insurance equity market. *Geneva Papers on Risk and Insurance: Issues and Practice*. <https://doi.org/10.1057/S41288-021-00243-5>
- Kwon, O., Han, S. H. y Lee, D. H. (2020). SME profitability of trade credit during and after a financial crisis: Evidence from Korea. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(7), 35-47. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO7.035>
- Lemma, V. (2020). Banks' balance sheet in the time of COVID-19. *Law and Economics Yearly Review*, 9, 133-146.
- Murphy, A. B. (2000). The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices. *The International Journal of Accounting*, 35(4), 471-493. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(00\)00074-1](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(00)00074-1)
- Nguyen, N. T. H., Kim-Duc, N. y Freiburghaus, T. L. (2021). Effect of digital banking-related customer experience on banks' financial performance during Covid-19: a perspective from Vietnam. *Journal of Asia Business Studies*. <https://doi.org/10.1108/JABS-09-2020-0366>
- Norton, J. (1995). The Impact of Financial Accounting Practices on the Measurement of Profit and Equity: Australia Versus the United States. *Abacus*, 31(2), 178-200. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1995.tb00361.x>
- Ortiz Martínez, E. (2001). *Información revelada en los mercados de capitales. Aproximación empírica al grado de diversidad y sus implicaciones en el análisis financiero internacional*. Universidad de Murcia (España).
- Ortiz Martínez, E. (2004). La armonización contable internacional y el papel de los mercados de capitales y las «global players». *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, 259, 153-194. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1000469&info=resumen&idioma=SPA>
- Pereira, R. H. M., Braga, C. K. V., Servo, L. M., Serra, B., Amaral, P., Gouveia, N. y Paez, A. (2021). Geographic access to COVID-19 healthcare in Brazil using a balanced float catchment area approach. *Social Science and Medicine*, 273. <https://doi.org/10.1016/J.SOCSCIMED.2021.113773>
- Rubio Herrera, E. (2021). Cuentas anuales y auditorías durante el ejercicio 2020 bajo condiciones COVID: función y lecciones tempranas. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, 454, 155-190.

- Santos, J.-M., Ortiz, E. y Marín, S. (2018). Variation indexes of marks due to continuous assessment. Empirical approach at university / Índices de variación de la nota debidos a la evaluación continua. Contrastación empírica en la enseñanza universitaria. *Cultura y Educación*, 30(3), 491-527. <https://doi.org/10.1080/11356405.2018.1488422>
- Street, D. L., Nichols, N. B. y Gray, S. J. (2000). Assessing the Acceptability of International Accounting Standards in the US: An Empirical Study of the Materiality of US GAAP Reconciliations by Non-US Companies Complying with IASC Standards. *The International Journal of Accounting*, 35(1), 27-63. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(99\)00047-3](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(99)00047-3)
- Tibiletti, V., Marchini, P. L. y Bertacchini, F. (2021). The Effects of Covid-19 on Financial Statements: Some Insights from Italy through an International Literature Review. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(5), 1.033-1.048. <https://doi.org/10.13189/UJAF.2021.090514>
- Van der Tas, L. G. (1988). Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, 18(70), 157-169. <https://doi.org/10.1080/00014788.1988.9729361>
- Waddock, S. A. y Graves, S. B. (1997). The Corporate Social Performance-Financial Performance Link. *Management Journal*, 18(4), 303-319. <https://about.jstor.org/terms>
- Wahyuni, S., Pujiharto, Azizah, S. N. y Zulfikar. (2021). Impact of the COVID-19 pandemic and New Normal implementation on credit risk and profitability of Indonesian banking institutions. *Banks and Bank Systems*, 16(3), 104-112. [https://doi.org/10.21511/BBS.16\(3\).2021.10](https://doi.org/10.21511/BBS.16(3).2021.10)
- Weetman, P. y Gray, S. J. (1991). A Comparative International Analysis of the Impact of Accounting Principles on Profits: The USA versus the UK, Sweden and The Netherlands. *Accounting and Business Research*, 21(84), 363-379. <https://doi.org/10.1080/00014788.1991.9729851>
- Weetman, P., Jones, E. A. E., Adams, C. A. y Gray, S. J. (1998). Profit Measurement and UK Accounting Standards: A Case of Increasing Disharmony in Relation to US GAAP and IASs. *Accounting and Business Research*, 28(3), 189-208. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9728909>
- Wieprow, J. y Gawlik, A. (2021). The use of discriminant analysis to assess the risk of bankruptcy of enterprises in crisis conditions using the example of the tourism sector in Poland. *Risks*, 9(4). <https://doi.org/10.3390/RISKS9040078>
- Wong, J. y Wong, N. (2021). The economics and accounting for COVID-19 wage subsidy and other government grants. *Pacific Accounting Review*, 33(2), 199-211. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2020-0189>
- Wong, J., Wong, N. y Li, W. Y. (2021). COVID-19 and deferred tax reversals. *Pacific Accounting Review*. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0140>



# Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra

**Fernando Vallejo Torrecilla**

*Licenciado en Ciencias Empresariales*

(Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra, convocada por Resolución de 1 de junio de 2021 [BON de 24 de junio]).

## Sumario

- Ejercicio 1. Contabilidad pública.** Operaciones diversas relativas al área de compras de un organismo autónomo, presentación de diversos estados financieros y presupuestarios.
- Ejercicio 2. Contabilidad financiera.** Operaciones diversas de una sociedad anónima pública relativas a subvenciones, préstamo a interés cero, condonación de deudas, deterioro en cartera de participación y plan de retribuciones a largo plazo. Presentación del estado de cambios en el patrimonio neto.
- Ejercicio 3. Contabilidad pública.** Elaboración de diversos cuadros de información presupuestaria relativos a una entidad local a partir de su presupuesto y diversas operaciones que realiza.



## Ejercicio 1

El Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea (SNS-O) gestiona los almacenes de material de laboratorio de los diferentes hospitales con un sistema informático que desarrolla las siguientes funciones en cada uno de ellos:

- Realiza los pedidos de material a los proveedores, a los precios establecidos en los correspondientes acuerdos o en las tarifas oficiales, según los casos.
- Registra las entradas en el almacén del material correspondientes a los pedidos realizados, así como las salidas de material solicitado por el laboratorio, manteniendo actualizado el inventario, que utiliza el sistema FIFO para la salida de existencias.
- Cuando se recibe la factura, verifica que se corresponde con artículos recibidos, y que las condiciones económicas son conformes a las señaladas en el pedido, informando al gestor de que procede reconocer la obligación presupuestaria de pago. Debe señalarse que los proveedores emiten la factura en formato electrónico y la envían al Registro de Facturas del Gobierno de Navarra, que es un sistema informático que recibe todas las facturas dirigidas a los diferentes órganos de la Administración de la Comunidad Foral y las dirige automáticamente a los gestores. El Registro de Facturas registra la fecha de entrada de la factura como inicio del cómputo de plazo de pago, de acuerdo con lo que establece la normativa en este aspecto.

A partir de octubre de 2020, se empieza a utilizar una determinada clase de reactivos en análisis de determinaciones COVID, cuyo precio unitario es de 20 euros. El Estado ha realizado una aportación no reintegrable de 500.000 euros para la compra de estos reactivos, recibida en diciembre de 2020 y realiza también otra aportación por otros 500.000

euros con la misma finalidad en mayo de 2021. El Servicio Navarro de Salud deberá cubrir con sus propios recursos las necesidades de reactivos que pudieran surgir por encima de dicho importe.

Se tiene la siguiente información referida a los años 2020 y 2021:

## Año 2020

Se adquieren 8.000 unidades, a 20 euros cada una. Se reciben todas las unidades y se reconoce la obligación correspondiente a 7.000 unidades, quedando el resto pendiente para ser aplicadas al presupuesto 2021. De las obligaciones reconocidas en 2020, quedan pendientes de pago 2.000 unidades. Todas las operaciones que quedan pendientes al terminar 2020 se pagan en 2021.

El laboratorio consume 2.000 unidades en la realización de las determinaciones solicitadas.

## Año 2021

- Pedidos realizados: 63.000 unidades.
- Unidades recibidas: 60.000 unidades.
- Facturas recibidas: 58.000 unidades. De ellas, se han reconocido obligaciones para 55.000 unidades, pagándose íntegramente.
- Unidades consumidas por el laboratorio: 63.000 unidades.

Además, a lo largo del año se han dado las siguientes situaciones:

- Se han devuelto 1.500 unidades ya pagadas. El proveedor solicita, y se acepta, realizar el abono con un descuento en la siguiente factura, de manera que no haya flujo de caja.
- Las condiciones de compra establecen que, una vez alcanzado el nivel de 40.000 unidades adquiridas, el proveedor aplica un *rappel* del 5 % sobre el importe correspondiente a esas unidades. El proveedor incluye ese importe en una de las facturas pagadas en 2021.

Las comprobaciones del inventario al cierre de los dos ejercicios (2020 y 2021) no han reflejado diferencias entre las cifras que aporta el sistema informático y el recuento manual.

Se pide:

1. Realizar los asientos contables correspondientes a las operaciones ocurridas en los ejercicios 2020 y 2021.
2. Señalar el impacto de las operaciones en el balance y en el resultado presupuestario ajustado de los ejercicios 2020 y 2021.

## Solución

Comentarios previos a la resolución de este ejercicio

Este ejercicio presenta un resumen de operaciones efectuadas por el SNS-O relativas a su área de compras. El planteamiento es global, sin un orden cronológico preciso, y referido al conjunto de operaciones realizadas por el citado organismo a lo largo de dos ejercicios consecutivos: 2020 y 2021. En consecuencia, la resolución propuesta no puede alcanzar, como es lógico, un mayor grado de orden y precisión que el que proporciona el enunciado.

Por otra parte, es importante resaltar que estas operaciones, aun guardando similitud con las de una empresa privada (en lo relativo a compras, *rappels* y devoluciones) no suponen la calificación de estas como operaciones comerciales a efectos presupuestarios (lo que supondría la utilización de cuentas específicas, previstas en el Plan General de Contabilidad Pública –PGCP-2010– para este tipo de operaciones), dado que el objetivo del SNS-O es la prestación de servicios sanitarios, no la compraventa de reactivos.

Como consecuencia de lo anterior, y a lo largo de la resolución propuesta, se irán estableciendo diversas hipótesis en algunos puntos, necesarias por otra parte, ya que en el enunciado no se especifica nada relativo a:

- La incidencia del IVA.
- Con relación a la subvención, no se especifica si cubre una parte del coste unitario de cada reactivo adquirido o el total, pues el traspaso a resultados difiere en un caso u otro.
- La posibilidad (lógica) de devengar un segundo *rappel* una vez alcanzado por segunda vez un volumen de 40.000 unidades compradas. No tiene mucho sentido devengar un *rappel* únicamente sobre las 40.000 primeras unidades si se compran posteriormente otras 40.000 adicionales o más.
- Sobre la devolución de compras, no se indica si la compensación se ha producido ya en alguna factura del ejercicio 2021, o queda pendiente a fin de dicho ejercicio.

Todas las cifras (excepto las de unidades físicas) están expresadas en euros.

## Ejercicio 2020

### 1. Contabilización de las operaciones

Por la subvención recibida del Estado en diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	500.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	500.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		500.000

Se va a prescindir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en las operaciones que figuran a continuación.

Por la reserva de crédito, previa a la licitación, para la adquisición de 8.000 unidades, a 20 euros cada una:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	160.000	
031	Créditos retenidos para gastar		160.000

Y por las fases A y D:

Código	Cuenta	Debe	Haber
031	Créditos retenidos para gastar	160.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		160.000
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	160.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		160.000

Y por la adquisición de las 8.000 unidades y la fase de reconocimiento de la obligación relativa a 7.000 unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	160.000	
441	Deudores por ingresos devengados	8.000	
609	<i>Rappels</i> por compras		8.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		140.000
413	Acreedores por operaciones devengadas		20.000

En el asiento anterior se ha considerado el devengo no presupuestario del *rappel* devengado por las 8.000 unidades compradas, ya que cumple con la definición de activo establecida en el marco conceptual del PGCP, pues su valoración es fiable y la empresa tiene el control sobre las compras que lo causan. Es decir, el *rappel* se devenga contablemente (aunque aún no sea exigible al proveedor ni tenga reflejo presupuestario) por las 40.000 primeras unidades adquiridas, conforme se van adquiriendo, y siempre que no existan dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones para obtener el *rappel*.

Su imputación presupuestaria tendrá lugar en el ejercicio próximo, cuando se alcance el volumen de compras requerido en el contrato, de ahí su inclusión en la cuenta de carácter no presupuestario 441, aunque se podría haber utilizado una subcuenta con denominación específica, 4410, «Deudores por *rappels* devengados», o similar.

Dicho *rappel* supone un 5% del coste unitario de adquisición, es decir,  $0,05 \times 20 = 1$  euro por unidad adquirida. El importe de entrada en inventario de estas unidades se realizará, en consecuencia, por  $20 - 1 = 19$  euros.

La cuenta 602 se ha debitado por el importe correspondiente a las unidades adquiridas y recibidas, con independencia de su imputación al presupuesto.

Han quedado pendientes de aplicación al presupuesto 1.000 unidades (20.000 €). Se han contabilizado por el importe al que son facturadas, 20 euros por unidad, sin perjuicio de que, posteriormente, una vez alcanzado el volumen requerido de compras, se descuenta el *rappel* correspondiente.

En virtud del principio de no compensación, no se han descontado los 8.000 euros, del *rappel* contablemente devengado, del saldo de la cuenta 413.



Por el pago de las obligaciones reconocidas correspondientes a  $7.000 - 2.000 = 5.000$  unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	100.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		100.000

### Operaciones de regularización al cierre del ejercicio 2020

#### a) Inventario final

Puesto que se han adquirido 8.000 unidades y se han consumido 2.000, hay que dar de alta en el inventario  $6.000 \text{ unidades} \times 19 = 114.000$  euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos	114.000	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		114.000

El criterio FIFO para la valoración de las existencias no se aplica ahora, ya que todas las unidades han sido adquiridas al mismo precio.

El consumo de materiales, en unidades, es el siguiente:

	2020
Inventario inicial	0
Compras netas	8.000
Compras	8.000
Devoluciones	0
Consumo	2.000
<b>Inventario final</b>	<b>6.000</b>



## Valoración del consumo:

Cuenta	Concepto	Importe
325	Inventario inicial	0
-	Compras netas	152.000
602	Compras	160.000
609	Rappels	8.000
608	Devoluciones	0
325	Inventario final	114.000
-	<b>Consumo</b>	<b>38.000</b>

## b) Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Puesto que la subvención se concede para la adquisición de reactivos (para el consumo de estos), la imputación de la subvención a ingresos se realizará en función del coste de las unidades consumidas. En 2020 dichas unidades han supuesto un coste de  $2.000 \times \times 19 = 38.000$  euros. No sería consistente traspasar como ingreso un importe de  $2.000 \times 20 = 40.000$  euros, ya que el *rappel* incide en el coste unitario y las subvenciones para gastos se deben imputar en función del gasto realizado (norma de registro y valoración –NRV– 18.<sup>a</sup> PGCP), esto es, el consumo en este caso (sin perjuicio de que los reactivos no consumidos queden como existencia final en el activo del balance).

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	38.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio		38.000

## c) Regularización de las cuentas de gestión (grupos 6 y 7)

**c.1) Por las cuentas de ingresos y menores gastos (cuentas de gestión acreedoras)**

Código	Cuenta	Debe	Haber
609	Rappels por compras	8.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	114.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio	38.000	
129	Resultado del ejercicio		160.000

**c.2) Por las cuentas de gastos y menores ingresos (cuentas de gestión deudoras)**

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	160.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos		160.000

d) Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	500.000	
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		38.000
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		462.000

**2. Reflejo en el balance de las operaciones anteriores**

Suponemos que el enunciado se refiere al balance de situación final.

Los saldos finales en las cuentas por las operaciones anteriores son los siguientes:

Balance de situación a 31-12-2020			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
325	114.000	129	0





## Balance de situación a 31-12-2020

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
441	8.000	131	462.000
571	400.000	400	40.000
		413	20.000
	<b>522.000</b>		<b>522.000</b>

### 3. Resultado presupuestario ajustado

La financiación que supone la subvención del Estado está afectada a la adquisición de los reactivos, por lo cual se tendrá en cuenta su carácter anticipado, en el importe correspondiente, a fin de correlacionar o sincronizar el gasto presupuestario con el ingreso afectado a dicho gasto. En este caso, el desfase o desviación de financiación se calculará en función del gasto presupuestario, no del consumo contable, como se hizo antes.

Derechos reconocidos en el ejercicio y afectados a la adquisición de reactivos: 500.000.

Obligaciones reconocidas en el ejercicio por dicho concepto: 140.000.

Exceso de financiación afectada (desviación de financiación positiva):  $500.000 - 140.000 = 360.000$ .

Resultado presupuestario	Ejercicio 2020
Derechos reconocidos netos	500.000
Obligaciones reconocidas netas	-140.000
<b>Resultado presupuestario</b>	<b>360.000</b>
Desviación de financiación positiva	-360.000
<b>Resultado presupuestario ajustado</b>	<b>0</b>

## Ejercicio 2021

### 1. Contabilización de las operaciones

Por el importe pendiente de imputar al presupuesto en el ejercicio 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	20.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		20.000
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	20.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
413	Acreedores por operaciones devengadas	20.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		20.000

Y por el pago de todo lo pendiente, incluidas las 2.000 unidades adquiridas en 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados	40.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	20.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		60.000

Por la subvención recibida del Estado, en mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	500.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		500.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	500.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		500.000

Por los pedidos realizados de 63.000 unidades, a 20 euros cada una, realizando la oportuna reserva de crédito, considerando el *rappel*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	1.220.000	
031	Créditos retenidos para gastar		1.220.000

El importe consignado en el asiento anterior, 1.220.000, corresponde a 63.000 unidades a 20 euros cada una menos los 40.000 euros a compensar por el *rappel* del ejercicio anterior:  $63.000 \times 20 - 40.000 = 1.220.000$ . Se está resolviendo bajo la hipótesis de que el *rappel* no se vuelve a devengar una vez alcanzado el volumen requerido contractualmente de 40.000 unidades con las siguientes 40.000 adquiridas.

Y por las fases A y D de estas 63.000 unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos retenidos para gastar	1.220.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		1.220.000
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	1.220.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		1.220.000

En cuanto a las compras realizadas, se van a contabilizar, en primer lugar, las 32.000 primeras unidades compradas, pues con esa cifra y las 8.000 del año anterior, se alcanza ya el volumen necesario de 40.000 unidades para deducir el importe del *rappel*.

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	640.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
441	Deudores por ingresos devengados		8.000
609	<i>Rappels</i> por compras		32.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		600.000

Y por el pago de estas unidades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	600.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		600.000

Las  $60.000 - 32.000 = 28.000$  unidades posteriormente recibidas, se van a contabilizar a 20 euros por unidad, entendiéndose que no se vuelve a devengar un nuevo *rappel* con ellas, tal y como ya se ha comentado. Aunque podía haberse realizado en un asiento aparte, también se ha tenido en cuenta y descuenta el importe de las 1.500 unidades devueltas, que se supone que son de las contabilizadas a 20 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	560.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		30.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		430.000
413	Acreedores por operaciones devengadas		100.000

En la cuenta 413 se ha abonado el importe correspondiente a las unidades recibidas cuya factura está pendiente de recibir ( $60.000 - 58.000 = 2.000 \times 20 = 40.000$ ) y aquellas cuya aplicación a presupuesto está también pendiente ( $58.000 - 55.000 = 3.000 \times 20 = 60.000$ ). Son dos situaciones distintas, ya que en una de ellas (facturas recibidas) corresponde su aplicación a presupuesto, no así en la otra. Podrían haberse utilizado dos subcuentas de la cuenta 413, a efectos de diferenciar.

Sobre las facturas pendientes de recibir, dependiendo de los criterios o política de compras seguidos por el SNS-O, cabría la posibilidad de no incluir las unidades cuya factura no se ha recibido entre las compras del periodo y, en consecuencia, no incluirlas tampoco entre las existencias finales.

No obstante, se puede observar que el porcentaje de devoluciones es muy reducido, por lo cual, aun no habiéndose recibido la factura, las unidades compradas han sido puestas a disposición del SNS-O, transfiriéndosele todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de estas, requisito necesario para su alta en cuentas por parte del comprador.

Y por el pago de las otras (23.000 – 1.500 devueltas)  $\times$  20 = 430.000, para completar las 55.000 pagadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	430.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		430.000

En cuanto al asiento para el caso en el que las unidades devueltas hubieran quedado pendientes de compensación al cierre de 2021 contra factura (o facturas) de 2022, una opción consistiría en minorar el saldo de la cuenta 413 en el importe pendiente de compensar que, si se supone que es todo, sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
413	Acreedores por operaciones devengadas	30.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		30.000

Y los dos asientos anteriores a este último se verían también modificados, aumentando las obligaciones reconocidas y los pagos realizados, en el mismo importe. Se presentan más adelante estos asientos, junto con otra opción para la devolución, similar a la planteada en 2020 para el *rappel* devengado.

Por último, cabe también señalar que, si contractualmente está establecido que el *rappel* se aplique minorando el importe de facturas futuras, con su obtención no surge ni un ingreso contable ni un recurso presupuestario ni un derecho de cobro a cargo del vendedor, de ahí el no haber utilizado la cuenta 430.

Un menor gasto, tanto en sentido económico como presupuestario, no supone un ingreso para nadie, aunque desde un punto de vista patrimonial tenga el mismo impacto en diversas magnitudes contables o presupuestarias.



## Operaciones de regularización al cierre del ejercicio 2021

### a) Inventarios

El movimiento de existencias, en unidades, es el siguiente:

	2020	2021
Inventario inicial	0	6.000 6.000
Compras netas	8.000	58.500
Compras	8.000	60.000
Devoluciones	0	-1.500
Consumo	2.000	63.000
<b>Inventario final</b>	<b>6.000</b>	<b>1.500</b>

En cuanto al consumo:

Cuenta	Concepto	Importe
325	Inventario inicial	114.000
-	Compras netas	1.138.000
602	Compras	1.200.000
609	<i>Rappels</i>	32.000
608	Devoluciones	30.000
325	Inventario final	30.000
-	<b>Consumo</b>	<b>1.222.000</b>

Por la baja en inventario de las 6.000 unidades iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	114.000	
325	Materiales diversos		114.000

Y por el alta en el inventario de las 1.500 finales, valoradas a 20, ya que al utilizarse el criterio FIFO, serán valoradas al precio más reciente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos	30.000	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		30.000

b) Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Al igual que en 2020, y puesto que la subvención se concede para la adquisición de reactivos para su consumo, la imputación de la subvención a ingresos se realizará en función del coste de las unidades consumidas, ya calculado en el apartado a), aunque aquí se presenta de nuevo su cálculo con otro enfoque que, como es de esperar, arroja el mismo resultado obtenido anteriormente:

- $38.000 \times 19 = 722.000$  euros (40.000 – 2.000 consumidas en 2020).
- $63.000 - 38.000 = 25.000 \times 20 = 500.000$  euros.
- Total: 1.222.000 euros.

Como este importe supera el saldo pendiente de imputar a resultados de la subvención, procederá el traspaso de esta por la totalidad (su saldo inicial, procedente de 2020, más lo percibido en 2021):

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	962.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio		962.000

c) Regularización de las cuentas de gestión (grupos 6 y 7)

### c.1) Por las cuentas de ingresos y menores gastos (cuentas de gestión acreedoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	30.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
609	Rappels por compras	32.000	
754	Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio	962.000	
129	Resultado del ejercicio		1.024.000

**c.2) Por las cuentas de gastos y menores ingresos (cuentas de gestión deudoras)**

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.284.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos		1.200.000
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		84.000

d) Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	462.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	500.000	
841	Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		962.000

**2. Reflejo en el balance de las operaciones anteriores**

El reflejo de las operaciones anteriores en los saldos finales del balance es el siguiente:

Balance de situación a 31-12-2021			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
325	30.000	129	-260.000





## Balance de situación a 31-12-2021

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
441	0	131	0
571	-190.000	400	0
		413	100.000
	<b>-160.000</b>		<b>-160.000</b>

## 3. Resultado presupuestario ajustado

La subvención recibida en 2021 financia el gasto presupuestario del propio ejercicio 2021, por lo cual no genera desviación de financiación.

En cuanto a la subvención de 2020, se aplica en 2021:

Desviación de financiación	Imputable al ejercicio		Acumulada	
	Positiva	Negativa	Positiva	Negativa
<b>Ejercicio 2020</b>				
500.000 – 140.000	360.000		360.000	
<b>Ejercicio 2021</b>				
0 – 360.000		360.000	–	–

Estado del resultado presupuestario	Ejercicio 2021
Derechos reconocidos netos	500.000
Obligaciones reconocidas netas	-1.030.000
<b>Resultado presupuestario</b>	<b>-530.000</b>
Desviaciones de financiación negativas	360.000
<b>Resultado presupuestario ajustado</b>	<b>-170.000</b>

Tal y como se comentó anteriormente, si las 1.500 unidades devueltas hubieran quedado pendientes de compensación al cierre de 2021, la compra de las 28.000 unidades junto con el importe de las facturas pendientes de recibir y las obligaciones pendientes de reconocer, se hubiera contabilizado así:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	560.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		460.000
413	Acreedores por operaciones devengadas		100.000

Y por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	460.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		460.000

Y por el devengo del importe correspondiente a la devolución a compensar en la próxima (o próximas) facturas, ya en 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	30.000	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares		30.000

En virtud del principio de no compensación, no se han descontado los 30.000 euros del saldo de la cuenta 413.

Y en cuanto al balance de situación y el resultado presupuestario ajustado, se verían modificados:

Balance de situación a 31-12-2021			
Activo		Patrimonio neto y pasivo	
325	30.000	129	-260.000





## Balance de situación a 31-12-2021

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
▶			
441	30.000	131	0
571	-220.000	400	0
		413	100.000
	<b>-160.000</b>		<b>-160.000</b>

Estado del resultado presupuestario	Ejercicio 2021
Derechos reconocidos netos	500.000
Obligaciones reconocidas netas	-1.060.000
<b>Resultado presupuestario</b>	<b>-560.000</b>
Desviaciones de financiación negativas	360.000
<b>Resultado presupuestario ajustado</b>	<b>-200.000</b>

## Ejercicio 2

La empresa pública Publi, SA, cuyo capital corresponde en su totalidad al Gobierno de Navarra, ha realizado las siguientes operaciones durante el ejercicio 2021:

1. El 30 de marzo de 2021, la empresa Publi, SA recibe comunicación de resolución individualizada de concesión de la subvención solicitada a la Unión Europea durante septiembre de 2020 para financiar la inversión en una nueva máquina cuyo coste era de 120.000 euros y que entró en funcionamiento el 1 de octubre de 2020, siendo su vida útil estimada de 10 años. Tres meses después se ingresa en cuenta la subvención concedida, por importe de 95.000 euros.
2. El 1 de julio de 2021 el Gobierno de Navarra le concede a la empresa Publi, SA un préstamo a tipo 0% por importe de 80.000 euros, amortizable íntegramente a los tres años de su concesión, y que no está destinado a financiar actividades de interés general de forma concreta. El tipo de interés aplicable, de acuerdo con

las condiciones de mercado vigentes en el momento de la concesión, es del 4 % nominal anual.

3. El día 31 de diciembre el Gobierno de Navarra acuerda y comunica la condonación de un préstamo concedido a la empresa pública Publi, SA dos años antes, cuyas condiciones eran las siguientes: el importe total del préstamo fue de 194.000 euros, comprometiéndose Publi, SA a hacer tres pagos anuales de 68.200 euros cada uno de ellos. Los gastos de formalización del préstamo, pagados por Publi, SA, se elevaron a 4.000 euros. El tipo de interés efectivo calculado para la operación es el 3,795 %. No existen condiciones específicas sobre la finalidad del préstamo y no está destinado a financiar actividades de interés general de forma concreta.
4. La empresa tiene una participación del 25 % en la empresa pública Consor, creada el 1 de enero de 2020 por el Gobierno de Navarra y el Ayuntamiento de Pamplona. La aportación de la empresa Publi, SA en el momento de la creación fue de 50.000 euros y figura en su contabilidad por dicho importe, dado que no se había estimado el valor recuperable.

A 31 de diciembre, se dispone de la siguiente información relativa al patrimonio de Consor:

	31-12-2020	31-12-2021
Capital	200.000	200.000
Reservas		
Resultados negativos de ejercicios anteriores		-10.000
Resultado del ejercicio	-10.000	-12.000

5. La empresa tiene contratado, con una entidad aseguradora, un plan de retribuciones a largo plazo para el personal, de prestación definida, al cual contribuye en 2021 con 60.000 euros, correspondientes al importe de los compromisos estimados para este ejercicio. Se dispone además de la siguiente información:
  - Valor actual de las prestaciones devengadas a 1 de enero de 2021: 800.000 euros (tasa de descuento del 5 %).
  - Valor razonable de los activos afectos al fondo a 1 de enero de 2021: 750.000 euros (tasa de rentabilidad esperada durante el ejercicio del 6 %).
  - La variación en la hipótesis para la inflación ha generado, durante el ejercicio, unas pérdidas actuariales de 4.000 euros y el incremento de la rentabilidad de los activos, con respecto a lo esperado, unas ganancias de 5.000 euros.
  - La entidad aseguradora no ha satisfecho prestaciones durante el ejercicio.



Se pide:

1. Registro contable de todas las operaciones de la empresa Publi, SA durante el ejercicio 2021, derivadas de la información anterior, teniendo en cuenta que aplica el Plan General de Contabilidad y que el tipo impositivo es del 25 %.
2. Completar el estado de cambios en el patrimonio neto que se adjunta, teniendo en cuenta el registro contable de todas las operaciones anteriores, y sabiendo que la empresa contaba además con la siguiente información:
  - a) Antes de contabilizar las operaciones anteriores, los ingresos del ejercicio eran 760.000 euros y los gastos del ejercicio 620.000 euros.
  - b) El patrimonio neto a 31 de diciembre de 2020 era el siguiente: capital, 840.000 euros; reserva legal, 160.000 euros; reserva voluntaria, 140.000 euros; reserva por pérdidas y ganancias actuariales, 10.000 euros; subvenciones oficiales de capital, 150.000 euros; resultado ejercicio 2020, 40.000 euros.

## Solución

### Punto 1. Máquina subvencionada

En el momento de la adquisición de la máquina se realizó el siguiente asiento (se prescinde del IVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

31 de diciembre de 2020

Por la amortización correspondiente al ejercicio 2020, desde su entrada en funcionamiento, suponiendo valor residual nulo y amortización lineal:

$$120.000 \times 3 / (12 \times 10) = 3.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		3.000



30 de marzo de 2021

Por la concesión de la subvención solicitada en 2020 a la Unión Europea:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	95.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		95.000

Y por el efecto impositivo del 25 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	23.750	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		23.750

30 de junio de 2021

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	95.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		95.000

31 de diciembre de 2021

Por la amortización de la máquina:

$$120.000/10 = 12.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	12.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		12.000

Para el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio, hay que tener en cuenta el valor en libros de la máquina en el momento del devengo de la subvención.

Su importe es de  $120.000 - 3.000$  (amortización último trimestre 2020)  $- 3.000$  (amortización primer trimestre 2021)  $= 114.000$ . La subvención supone  $95.000/114.000 = 83 \frac{1}{3} \%$  de dicho valor contable. Al no exceder la subvención del valor contable de la máquina, se traspasará al resultado a partir de ese momento sin necesidad de ajustar retroactivamente, tal y como se propone en la consulta 11 publicada en el BOICAC 75, de 2008 (NFC031165):

**Cuestión 2.<sup>a</sup> Subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia.**

La norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup>, apartado 1.3, en relación con los criterios de imputación a resultados, establece que el reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias de una subvención, donación o legado que se concede para financiar gastos específicos, se ha de imputar en el mismo ejercicio en que se devenguen los gastos que están financiando. Si la subvención, donación o legado se ha concedido para financiar un inmovilizado, se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que esta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que: 1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro. 2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto.

De acuerdo con lo anterior, por la amortización de 9 meses de 2021 = 9.000, el importe a traspasar de la subvención es:  $9.000 \times 83 \frac{1}{3} \% = 7.500$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	7.500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		7.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.875	
8301	Impuesto diferido		1.875

## Punto 2. Préstamo a tipo cero

1 de julio de 2021

Para la resolución se tendrá en cuenta, en primer lugar, la consulta 6 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035415):

### **Registro de préstamo a tipo interés cero donde la sociedad A, propietaria al cien por cien de la sociedad B, actúa como prestamista.**

De acuerdo con los apartados 2.1 y 3.1 de la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, los créditos y deudas con terceros clasificados respectivamente como «préstamos y partidas a cobrar» y «débitos y partidas a pagar» se valorarán inicialmente «por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada o recibida más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles». La norma por tanto parte del supuesto general de que las transacciones en las que se generan y transmiten este tipo de instrumentos financieros se realizan entre partes interesadas y debidamente informadas, como corresponde a una economía de mercado, que realizan dicha transacción en condiciones de independencia mutua. En el caso que nos ocupa la ausencia de un tipo de interés, evidencia una situación carente en principio de la racionalidad económica que se exigiría a cualquier operación realizada entre partes informadas e independientes. Este tipo de transacción puede cobrar su sentido en el contexto de existencia de vinculación entre las partes intervinientes en la operación, como sería el caso de las empresas del grupo. Es más, dada la relevancia que tienen las transacciones entre este tipo de empresas, el PGC 2007 dedica la NRV 21.<sup>a</sup> a su tratamiento. En ella se señala que las operaciones del grupo se contabilizarán de

acuerdo con las normas generales, «En consecuencia, con carácter general, [...] los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. 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». En base a las consideraciones anteriores, los débitos y créditos se contabilizarán inicialmente por su valor razonable, que no tiene por qué coincidir con el precio acordado en la transacción, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada. Para el registro de la diferencia entre ambos importes resulta por tanto necesario realizar un análisis del fondo económico y jurídico de la operación, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica de la misma.

La contestación a la primera pregunta y las posteriores parte de la hipótesis de que la transferencia de recursos que se pone de manifiesto a la vista de los hechos descritos en la consulta se realiza sin contraprestación. Es decir, es una transferencia realizada a título gratuito. En caso contrario, tal y como se ha indicado, la diferencia entre ambos importes debería contabilizarse en sintonía con el fondo económico y jurídico de la operación.

Si la sociedad A aporta recursos a la sociedad B de forma gratuita, esta aportación que realiza el socio a su sociedad no puede tener la consideración de gasto e ingreso respectivamente, ya que el apartado 2 de la NRV 18.<sup>a</sup>, en consonancia con la definición de ingreso del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la parte primera del PGC 2007, rechaza la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad. Por el contrario, la solución que recoge la norma para estas transacciones guarda sintonía con la causa mercantil que ampara las ampliaciones de capital. Desde una perspectiva estrictamente contable, la sociedad donataria experimenta un aumento de sus fondos propios clasificado en el epígrafe A1.VI «Otras aportaciones de socios» del balance.

En la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC 2007, citada en el párrafo anterior, se establece que:

## 2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

Por último, y a efectos de cálculo del pasivo financiero que surge, la consulta 1 publicada en el BOICAC 81, de marzo de 2010 (NFC037514), sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública, establece lo siguiente:

Cuando la empresa reciba un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo inferior al de mercado registrará la financiación recibida como un pasivo financiero aplicando el apartado 3.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre o, en su caso, el apartado 2.1 de la NRV 9.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad de PYMES (en adelante, PGC-PYMES) aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

De acuerdo con lo anterior, el pasivo financiero se valorará en el momento inicial por su valor razonable ajustado por los costes de transacción, pudiendo registrarse estos costes directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias si la empresa aplica el PGC-PYMES. Posteriormente, registrará el pasivo financiero a coste amortizado aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por tanto, el valor por el que deben registrarse inicialmente los préstamos de conformidad con las normas del PGC es su valor razonable que, en este caso particular no coincidirá con el importe recibido.

Para calcular el valor razonable de estos préstamos que no devengan intereses o que devengan intereses inferiores a los de mercado, debemos acudir a una técnica de valoración como, por ejemplo, el valor actual de todos los flujos de efectivo futuros descontados (técnica prevista para calcular el valor razonable en el punto 6.º 2 del Marco Conceptual del PGC).

El tipo de interés a utilizar para determinar el valor razonable de la deuda será el tipo de interés de mercado, es decir, el tipo incremental de financiación de la empresa prestataria, tal y como se deduce de la respuesta a la consulta número 3 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n.º 15, de diciembre de 1993, que, al tratar el registro de un préstamo concedido a un tipo de interés inferior al de mercado, propone la utilización del tipo de interés correspondiente a préstamos de características similares: «Sin embargo, ante las condiciones especiales en que se pueden encontrar determinados préstamos, en los que se identifica claramente una subvención de tipo de interés, la contabilización del gasto por intereses devengados en cada ejercicio se deberá cuantificar a través de un tipo de interés de mercado correspondiente a préstamos de características similares [...]».

Adicionalmente y atendiendo al fondo económico de la operación, al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinado de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado).

Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de la NRV 18.<sup>a</sup> Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC o PGC-PYMES, de acuerdo con un criterio financiero.

El valor actual de la subvención de intereses supone:  $80.000 \times 4\% = 3.200 a_{3|4\%} = 8.880$ .

De acuerdo con lo anterior, la subvención se registra en los fondos propios, al indicar expresamente el enunciado que la subvención no financia actividades de interés general:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		8.880
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		71.120

31 de diciembre de 2021

Por el devengo de intereses por un semestre:  $71.120 \times (1,04^{6/12} - 1) = 1.408$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	1.408	
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo		1.408

### Punto 3. Condonación de deuda

El cuadro relativo al coste amortizado del préstamo es el siguiente:

	Financiación al principio del año	Interés efectivo 3,795 %	Pagos	Financiación al final del año
31-12-2019				190.000
31-12-2020	190.000	7.211	68.200	129.011
31-12-2021	129.011	4.896	68.200	65.706
31-12-2022	65.706	2.494	68.200	0

Por el devengo de los intereses en 2021:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo	4.896	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		4.896

Suponiendo que la segunda cuota se paga antes de la condonación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo	68.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		68.200

En este momento, el valor en libros de la deuda será el correspondiente al valor actual de la tercera (y última) cuota, calculado con el tipo de interés efectivo proporcionado por el enunciado:  $68.200/1,03795 = 65.706$ .

La consulta 4 publicada en el BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), sobre el tratamiento contable de la condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo señala:

El Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula las operaciones entre empresas del grupo en la norma de registro y valoración (NRV) 21.<sup>a</sup>, señalando que salvo las operaciones descritas en su apartado 2 (aportaciones no dinerarias de un negocio, operaciones de fusión y escisión), se contabilizarán de acuerdo con las normas generales con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes. De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC 2007, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, por aplicación de la regla especial incluida en el apartado 2 de la NRV 18.<sup>a</sup>, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dominante a la sociedad dependiente debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI, «Otras aportaciones de socios».

En la sociedad Publi, se ha sustituido la financiación ajena por propia. Un pasivo exigible se ha convertido en patrimonio neto, operación similar a una compensación de deudas, pero sin aumento del capital social.



Por el traspaso del largo al corto plazo de la última cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1633	Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo	65.706	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		65.706

Y por la compensación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo	65.706	
118	Aportaciones de socios		65.706

#### Punto 4. Deterioro de participación

Al tratarse de un activo financiero valorado al coste, hay que comprobar si existe deterioro. El valor en libros es:  $200.000 - 10.000 - 12.000 = 178.000 \times 25\% = 44.500$ . Al ser inferior al coste de la participación y no haber plusvalías tácitas, procede reflejar deterioro por un importe de  $50.000 - 44.500 = 5.500$ , ya que no se había reflejado deterioro previamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo	5.500	
293	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		5.500

#### Punto 5. Plan de pensiones de prestación definida

La evolución en 2021 de las magnitudes relacionadas con el plan es la siguiente:

Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Cuenta 140
<b>Saldos a 1-1-2021</b>	<b>750.000</b>	<b>800.000</b>	<b>50.000</b>
Rendimiento esperado 6 %	45.000		-45.000



Concepto	Valor razonable activos afectos	Valor actual retribuciones comprometidas	Cuenta 140
▶			
Actualización financiera 5 %		40.000	40.000
Compromiso estimado 2021		60.000	60.000
Aportación al fondo	60.000		-60.000
Cambio hipótesis actuariales	5.000	4.000	-1.000
<b>Saldos ajustados a 31-12-2021</b>	<b>860.000</b>	<b>904.000</b>	<b>44.000</b>

La cuenta 140 representa la posición neta acreedora mantenida que supone para la empresa el plan, calculada por la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los activos externos afectos al plan, ambas magnitudes referidas a la misma fecha.

El rendimiento de los activos y la actualización de las retribuciones comprometidas se obtienen aplicando a los saldos al principio del año el porcentaje correspondiente.

Por la contribución anual devengada y pagada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6440	Contribuciones anuales	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Por la actualización, en un único asiento, de la provisión y el rendimiento de los activos externos afectos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	40.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	5.000	
767	Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo		45.000



Y por las ganancias actuariales y su efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	5.000	
951	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		5.000
8301	Impuesto diferido	1.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.250

Y por las pérdidas actuariales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
851	Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida	4.000	
140	Provisión por retribuciones a largo plazo al personal		4.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.000	
8301	Impuesto diferido		1.000

Se ha utilizado la cuenta 479 en lugar de la 4740 porque la cuenta 115 presentaba a 31 de diciembre de 2020 un saldo de 10.000, lo cual supone un importe previo en la cuenta 479 de  $10.000 \times 0,25/0,75 = 3.333,33$  (saldo acreedor), por lo cual hay que minorar este pasivo antes de recoger ningún activo, pues la posición neta de la cuenta 115 es acreedora, esto es, de incremento patrimonial, lo cual supone un pasivo fiscal diferido.

## Regularización de ingresos y gastos

1. Por las cuentas de ingresos y menores gastos (cuentas de gestión acreedoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
7	Ventas e ingresos	760.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	7.500	
767	Ingresos de activos afectos relativos a retribuciones a largo plazo	45.000	
129	Resultado del ejercicio		812.500

## 2. Por las cuentas de gastos y menores ingresos (cuentas de gestión deudoras)

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	743.804	
6	Compras y gastos		620.000
6440	Contribuciones anuales		60.000
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		40.000
6620	Intereses de deudas, empresas del grupo		6.304
681	Amortización del inmovilizado material		12.000
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo		5.500

**Resultado antes de impuestos:**

$$812.500 - 743.804 = 68.696$$

$$25\% \times 68.696 = 17.174$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	17.174	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.174

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	17.174	
6300	Impuesto corriente		17.174

**Resultado del ejercicio:**

$$68.696 - 17.174 = 51.522$$

## 3. Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	95.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		7.500
8301	Impuesto diferido		21.875
130	Subvenciones oficiales de capital		65.625

Código	Cuenta	Debe	Haber
951	Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida	5.000	
8301	Impuesto diferido		250
851	Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida		4.000
115	Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		750

## Estado de cambios en el patrimonio neto

### a) Estado de ingresos y gastos reconocidos

Estado de ingresos y gastos reconocidos	2021	2020
<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>	<b>51.522</b>	<b>40.000</b>
<b>Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>	<b>72.000</b>	<b>-</b>
III. Subvenciones, donaciones y legados	95.000	
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes	1.000	
V. Efecto impositivo	-24.000	
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (III + IV + V)</b>	<b>72.000</b>	<b>-</b>
<b>Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>	<b>-5.625</b>	<b>-</b>
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	-7.500	
IX. Efecto impositivo	1.875	
<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII + IX)</b>	<b>-5.625</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)</b>	<b>117.897</b>	<b>-</b>



b) Estado total de cambios en el patrimonio neto

Estado total de cambios en el patrimonio neto	Capital		Reservas	Resultados ejercicios anteriores	Resultado del ejercicio	Subvenciones donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido					
<b>A. SALDO FINAL DEL AÑO 2020</b>	<b>840.000</b>	<b>310.000</b>	<b>310.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	<b>150.000</b>	<b>1.340.000</b>
I. Ajustes por cambios de criterio 2020 y anteriores							
II. Ajustes por errores 2020 y anteriores							
<b>B. SALDO AJUSTADO INICIO DEL AÑO 2021</b>	<b>840.000</b>	<b>310.000</b>	<b>310.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	<b>150.000</b>	<b>1.340.000</b>
I. Total ingresos y gastos reconocidos		750			51.522	65.625	117.897
II. Operaciones con socios o propietarios							
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
<b>C. SALDO FINAL DEL AÑO 2021</b>	<b>840.000</b>	<b>310.750</b>	<b>310.750</b>	<b>40.000</b>	<b>51.522</b>	<b>215.625</b>	<b>1.457.897</b>



## Ejercicio 3

Un ayuntamiento de Navarra de 5.400 habitantes aprobó para el año X el siguiente presupuesto:

Presupuesto de gastos		
Capítulo	Descripción	Créditos iniciales
1	Gastos de personal	6.800
2	Gastos corrientes en bienes y servicios	10.200
3	Gastos financieros	5.250
4	Transferencias corrientes	7.400
6	Inversiones reales	12.800
7	Transferencias de capital	–
8	Activos financieros	–
9	Pasivos financieros	600
<b>Total</b>		<b>43.050</b>

Presupuesto de ingresos		
Capítulo	Descripción	Previsiones iniciales
1	Impuestos directos	10.800
2	Impuestos indirectos	4.200
3	Tasas, precios públicos y otros ingresos	4.250
4	Transferencias corrientes	5.400
5	Ingresos patrimoniales y aprovisionamientos comunales	7.800
6	Enajenación de inversiones reales	3.100
7	Transferencias de capital	2.000
8	Activos financieros	–
9	Pasivos financieros	5.500
<b>Total</b>		<b>43.050</b>

A lo largo del año X se producen los siguientes hechos:

1. Se reconocen y pagan gastos de consumo de energía eléctrica por 1.300.
2. Se reconocen y pagan retribuciones del personal por importe bruto de 5.600. La Seguridad Social a cargo del empleado es de 300 euros (se pagará en X+1) y la retención de IRPF es de 1.000 euros (se pagará en X+1). La Seguridad Social a cargo de la entidad asciende a 1.200 euros (200 € se pagarán en X+1).
3. Se reconoce y paga la cuota del préstamo (500 € amortización + 50 € intereses).
4. Se reconocen y quedan pendientes de pago gastos de mantenimiento de una instalación del servicio del agua por 800 euros + IVA deducible 21 % (168 €).
5. Se giran y cobran impuestos por 4.000 euros (2.000 € de IAE y 2.000 € de ICIO).
6. Se reconoce y cobra la participación en el Fondo de Haciendas Locales por 5.400 euros.
7. Se reconoce y cobra la contribución territorial del ejercicio por 6.000 euros.
8. Una sentencia dicta que el ayuntamiento debe devolver el 80 % del rolde de la contribución girada y cobrada el año pasado. El ayuntamiento procede a la devolución del importe correspondientes a los contribuyentes por importe total de 4.700 euros.
9. Se gira y queda pendiente de cobro el rolde de los recibos del último trimestre de agua por importe total de 3.135 euros (IVA 10 % incluido). En dicho rolde se gira también el importe correspondiente a recursos de otros entes (empresa pública Nilsa) que asciende a 850 euros y que queda pendiente de cobro.
10. En diciembre, el ayuntamiento solicita y cobra un préstamo de tesorería por 2.000 euros y un préstamo a largo plazo por 7.000 euros.
11. Se ha realizado una modificación presupuestaria de incorporación de remanentes de crédito a la aplicación presupuestaria 3420 62300, «Inversiones en maquinaria de instalaciones deportivas», por importe de 8.000 euros, financiada con remanente de tesorería para gastos generales.
12. El desglose de la ejecución del capítulo 6 de gastos del año X es:

Aplicación presupuestaria	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	ORN	Pagos
2314 62200	2.000	–	2.000	1.200	1.200
3331 62200	8.000	–	8.000	7.600	5.000





Aplicación presupuestaria	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	ORN	Pagos
▶					
3420 62300	_	8.000	8.000	6.000	6.000
1533 62400	2.800	_	2.800	2.500	2.500
<b>Total</b>	<b>12.800</b>	<b>8.000</b>	<b>20.800</b>	<b>17.300</b>	<b>14.700</b>

13. La entidad local tiene un proyecto de gastos en la aplicación presupuestaria 2314 62200, «Inversión en edificios. Centro de Mayores», por 2.000 euros. A finales de año ha reconocido y pagado obligaciones por 1.200 euros, quedando pendiente finalizar la obra en el año X+1 por 800 euros. Dicha inversión tiene una subvención finalista del Gobierno de Navarra por 1.200 euros que se ha reconocido y cobrado en el año X.

#### Otra información complementaria

- Los niveles de vinculación establecidos son, respecto a la clasificación por programas, el área de gastos, y respecto a la clasificación económica, el capítulo.
- Del estado demostrativo de presupuestos cerrados de gastos conocemos que las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre de X ascienden a 1.350 euros.
- Del estado demostrativo de presupuestos cerrados de ingresos conocemos que los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre de X ascienden a 3.600 euros, de los que un 80 % corresponden al año X-1 y el resto a años anteriores.
- Los fondos líquidos de tesorería a 31 de diciembre de X ascienden a 2.850 euros (este saldo ya incluye todos los flujos de las operaciones antes detalladas).
- Se ha realizado la liquidación del IVA a 31 de diciembre de X y queda pendiente de cobro/pago con Hacienda.

#### Se pide:

- Completar el estado de ejecución del presupuesto que se adjunta teniendo en cuenta las operaciones anteriormente detalladas.
- Calcular el ahorro bruto y el ahorro neto a 31 de diciembre de X.
- Calcular las desviaciones de financiación anuales y acumuladas del año X.
- Completar el estado de resultado presupuestario y el de remanente de tesorería que se adjuntan teniendo en cuenta las operaciones detalladas.

## Solución

### Apartado 1. Estados de ejecución del presupuesto

#### Liquidación del presupuesto de ingresos - Ejercicio X

(Entre paréntesis figura el apartado del enunciado en el que se encuentra la información)

Capítulo	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Pendiente de cobro	Exceso/defecto previsión
1	10.800		10.800	8.000 (5,7)	4.700 (8)		3.300 (5,7,8)	3.300 (5,7,8)		-7.500
2	4.200		4.200	2.000 (5)			2.000 (5)	2.000 (5)		-2.200
3	4.250		4.250	2.850 (9)			2.850 (9)		2.850 (9)	-1.400
4	5.400		5.400	5.400 (6)			5.400 (6)	5.400 (6)		0
5	7.800		7.800							-7.800
6	3.100		3.100							-3.100
7	2.000		2.000	1.200 (12)			1.200 (12)	1.200 (12)		-800
8	0	8.000 (11)	8.000							-8.000
9	5.500		5.500	7.000 (10)			7.000 (10)	7.000 (10)		1.500
	<b>43.050</b>	<b>8.000</b>	<b>51.050</b>	<b>26.450</b>	<b>4.700</b>	<b>0</b>	<b>21.750</b>	<b>18.900</b>	<b>2.850</b>	<b>-29.300</b>

El crédito de tesorería se considera no presupuestario.

Los recursos por cuenta de otros entes no constituyen recursos (ingresos) propios, por lo cual no figuran en el cuadro anterior.





## Liquidación presupuesto de gastos - Ejercicio X

(Entre paréntesis figura el apartado del enunciado en el que se encuentra la información)

Capítulo	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pendientes de pago	Remanentes de crédito
1	6.800		6.800	6.800	6.800 (2)	5.300 (2)	1.500 (2)	0
2	10.200		10.200	2.100	2.100 (1,4)	1.300 (1,4)	800 (1,4)	8.100
3	5.250		5.250	50	50 (3)	50 (3)	0	5.200
4	7.400		7.400				0	7.400
6	12.800	8.000 (11)	20.800	17.300	17.300 (12)	14.700 (12)	2.600 (12)	3.500
7	0		0				0	0
8	0		0				0	0
9	600		600	500	500 (3)	500 (3)	0	100
	<b>43.050</b>	<b>8.000</b>	<b>51.050</b>	<b>26.750</b>	<b>26.750</b>	<b>21.850</b>	<b>4.900</b>	<b>24.300</b>

## Apartado 2. Ahorro bruto y ahorro neto a 31 de diciembre de X

El ahorro bruto se calcula por la diferencia entre los ingresos corrientes (derechos reconocidos) y los gastos corrientes (obligaciones reconocidas) sin incluir el capítulo 3 de gastos financieros:

• Ingresos 1-5 .....	13.550
• Gastos 1, 2, 3 .....	8.900
• Ahorro bruto .....	4.650

El ahorro neto se define como la diferencia entre el ahorro bruto y el coste de la deuda que incluye tanto la amortización como los intereses devengados por la misma:

$$\text{Ahorro neto: } 4.650 - (500 + 50) = 4.100$$

## Apartado 3. Desviaciones de financiación anuales y acumuladas del año X

Desviaciones de financiación	Imputables al ejercicio		Acumuladas	
	Positivas	Negativas	Positivas	Negativas
<b>Ejercicio X</b>				
1.200 – 0,60 × 1.200	480		480	

## Apartado 4. Resultado presupuestario y remanente de tesorería

De acuerdo con los cuadros de liquidación anteriores y la información relativa a las desviaciones de financiación, se tendrá que:

Estado del resultado presupuestario	Importes
Derechos reconocidos netos	21.750
Obligaciones reconocidas netas	26.750
<b>Resultado presupuestario</b>	<b>-5.000</b>
Desviación financiación positiva	-480





Estado del resultado presupuestario	Importes
▶ Desviación financiación negativa	
Créditos gastados financiados con remanente de tesorería	6.000
<b>Resultado presupuestario ajustado</b>	<b>520</b>

Ejercicio X		
Estado del remanente de tesorería	Importes	Referencia
<b>+ DERECHOS PENDIENTES DE COBRO</b>	<b>4.290</b>	
+ Presupuesto ingresos: ejercicio corriente	2.850	Liquidación ingresos
+ Presupuesto ingresos: ejercicios cerrados	3.600	Información complementaria c)
+ Ingresos extrapresupuestarios		
+ Reintegros de pagos		
- Derechos de difícil recaudación	-2.160	Nota al pie
- Ingresos pendientes de aplicación		
<b>- OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO</b>	<b>8.367</b>	
+ Presupuesto gastos: ejercicio corriente	4.900	Liquidación gastos
+ Presupuesto gastos: ejercicios cerrados	1.350	Información complementaria b)
+ Gastos extrapresupuestarios	2.117	IVA a pagar y préstamo de tesorería
+ Devoluciones de ingresos		
- Gastos pendientes de aplicación		
<b>+ FONDOS LÍQUIDOS DE TESORERÍA</b>	<b>2.850</b>	<b>Información complementaria d)</b>
<b>DF ACUMULADAS NEGATIVAS</b>	<b>0</b>	
<b>REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL</b>	<b>-1.227</b>	
Remanente de tesorería por gastos con financiación afectada	480	Cuadro desviaciones



Estado del remanente de tesorería	Ejercicio X	
	Importes	Referencia
▶		
Remanente de tesorería por recursos afectados	0	
Remanente de tesorería para gastos generales	-1.707	

#### Derechos de difícil recaudación:

La normativa está en el Decreto foral 270/1998, de 21 de septiembre, por el que se desarrolla la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, en materia de presupuestos y gasto público:

**Artículo 97.** *Derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación.*

3. En el caso de que no se establezcan por parte de la entidad local los criterios de valoración mencionados en el punto anterior se considerarán como derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación el 50 % de los deudores que se correspondan con derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio anterior al cierre y el 100 % de los deudores que se correspondan con derechos presupuestarios liquidados durante ejercicios anteriores al anterior al cierre. Asimismo se considerarán de difícil o imposible recaudación los deudores que se correspondan con derechos no presupuestarios cuyo vencimiento haya sido desde la fecha de cierre del correspondiente presupuesto, anterior en al menos año y medio.

Según el párrafo anterior, los derechos de difícil recaudación se componen de:

- 50 % de lo pendiente de cobro del ejercicio anterior (X-1) y el 100 % de lo pendiente de ejercicios anteriores a X-1:
  - 50 % de 0,80 de 3.600 = 1.440.
  - 100 % de 0,20 × 3.600 = 720.
  - Total: 2.160
- El IVA a pagar se compone del IVA repercutido por importe de  $3.135 \times 0,10/1,10 = 285$  menos el IVA soportado, por importe de 168 (apartado 4). No se ha tenido en cuenta el IVA del apartado 1, pues el enunciado no lo menciona.
- No figuran en el remanente de tesorería los recursos de otros entes pendientes de cobro, ya que una vez recaudados se genera el correspondiente pasivo a favor del ente titular, por el mismo importe, no pudiendo financiar ningún concepto (presupuestario o no) diferente del propio pasivo que genera su recaudación.

## Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 2695-6896 (en versión impresa) e ISSN-e: 2792-8306 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

### Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es), identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
  - Título en español e inglés.
  - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
  - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
  - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábica, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábica, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
  - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
  - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
  - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
  - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<[www.normacef.es](http://www.normacef.es)>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

## Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.

# CEF.- Oposiciones

Desde 1977 gran parte de los funcionarios que en la actualidad ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España han pasado por nuestras aulas, tanto presenciales como virtuales. Todos ellos han cumplido su objetivo de **aprobar la oposición con el #MétodoCEF.-** ¡Tú también puedes ser uno de ellos!

## Sobre el #MétodoCEF.-

¡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**