

Nº 147

Revista Técnica Tributaria

2024

OCTUBRE

DICIEMBRE

ANÁLISIS Y PROPUESTAS
SOBRE LAS MEDIDAS FISCALES
ESTATALES Y AUTONÓMICAS A
RAÍZ DE LAS INUNDACIONES EN
LA COMUNIDAD VALENCIANA

OPERACIONES CON
CAUSA MIXTA (DONACIÓN
Y CONTRAPRESTACIÓN);
RÉGIMEN JURÍDICO DEL
MECENAZGO TRAS LA
REFORMA DEL RDL 6/2023

TRATAMIENTO FISCAL DEL
PRIVATE EQUITY EXTRANJERO
PARA SUS PARTÍCIPE
RESIDENTES EN ESPAÑA.
¿PARA QUÉ SIRVE EL ARTÍCULO
95 LIRPF?

REFLEXIONES Y PROPUESTAS
SOBRE LAS ACCIONES CIVILES
APLICADAS A LA TUTELA DEL
CRÉDITO PÚBLICO. ESTUDIO
DE LA NULIDAD POR CAUSA
ILÍCITA

LA RESERVA DE NIVELACIÓN DE
BASES IMPONIBLES NEGATIVAS
DEL ART.105 DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

LA IDENTIFICACIÓN DEL
RIESGO FISCAL EN LA
EMPRESA FAMILIAR: EL
PAPEL DEL «COMPLIANCE
TRIBUTARIO»

aedaf

Consejo Editorial

Director:

José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Andrés Báez Moreno
Senior Researcher.
Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (Alemania)

Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (España)

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Vocal responsable de Estudios de AEDAF (España)

Gloria Marín Benítez
Abogado
(España)

Mercedes Navarro Egea
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia (España)

Bernardo Bande García-Romeu
Presidente de AEDAF (España)

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Asesor tributario
Dirección General Impositiva, MEF (Uruguay)

Félix Alberto Vega Borrego
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados (España)

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues (España)

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna (España)

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC (España)

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado
(España)

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela (España)

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante (España)

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid (España)

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers
Universidad de Oxford (Reino Unido)

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado (Bélgica)

Diego Martín Abril
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo (España)

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)

Begoña Sesma Sánchez
Catedrática de derecho financiero y tributario.
Universidad de Oviedo (España)

Esau Alarcón García
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Abat Oliba CEU
Abogado (España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Alberto Vázquez Nuñez

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares «doble ciego».

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Redacción y Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

Maquetación e Impresión:

LA LEY Soluciones Legales,
S.A.
Calle Collado Mediano, 9
Las Rozas, Madrid

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):
60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares):
48€ + IVA
Números sueltos:
25€ + IVA



Correo electrónico
rtt@aedaf.es
Revista Técnica Tributaria Edición digital:
revistatecnicatributaria.com

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

La no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de los servicios prestados por administradores y consejeros de sociedades mercantiles con independencia de su condición de persona física o jurídica

José Manuel Almudí Cid 9

Estudios

Análisis y propuestas sobre las medidas fiscales estatales y autonómicas a raíz de las inundaciones en la Comunidad Valenciana

Carmen Uriol Egido 23

Operaciones con causa mixta (donación y contraprestación); régimen jurídico del mecenazgo tras la reforma del RDL 6/2023

Alejandro Blázquez Lidoy 63

Tratamiento fiscal del Private Equity extranjero para sus partícipes residentes en España. ¿Para qué sirve el artículo 95 LIRPF?

Fernando Velayos Jiménez 119

Reflexiones y propuestas sobre las acciones civiles aplicadas a la tutela del crédito público. Estudio de la nulidad por causa ilícita

Víctor F. Romo Blanco 159

La reserva de nivelación de bases imponibles negativas del art.105 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Javier Alonso Madrigal 203

La identificación del riesgo fiscal en la empresa familiar: el papel del «compliance tributario»

Lucía M^a Molinos Rubio, Raquel Lacambra Orgillés 241

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

El artículo 89.2 de la LIS como paradigma de la inseguridad jurídica que rige las operaciones de reestructuración empresarial: RRTEAC de 22 de abril de 2024 (6448/2022 y 6452/2022) y 27 de mayo de 2024 (6513/2022 y 6550/2022)

Gloria Marín Benítez 271

El principio de íntegra regularización obliga a proyectar en los ejercicios no prescritos y objeto de regularización las consecuencias también favorables que resulten de comprobaciones de ejercicios prescritos: STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022

Juan Arrieta Martínez de Pisón ... 281

El derecho de defensa de los contribuyentes ante «vías de hecho» de la Administración: la novedosa STS de 2 de julio de 2024, rec. núm. 5831/2023, a propósito de un registro domiciliario en sede de la empresa **María Rodríguez-Bereijo León** 293

Consecuencias en el IP de la regularización socio-sociedad en el IRPF: regularización íntegra y sistema tributario. STS de 23 de julio de 2024, rec. 8950/2022 **Eva M. Cordero González** 303

Responsabilidad tributaria en cadena: más madera. STS de 24 de julio de 2024, rec. núm. 991/2023 **Ernesto Eserverri Martínez** 313

El cómputo de la prescripción para derivar la responsabilidad subsidiaria se inicia en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la Administración retrase la declaración de fallido a un momento posterior: RTEAC de 18 de septiembre de 2024, R.G. 7050/2021 **Diego Marín-Barnuevo Fabo** 323

La consideración de operaciones vinculadas y su sometimiento a valoración de mercado de determinadas retribuciones obtenidas por los administradores de entidades mercantiles: RTEAC de 24 de septiembre de 2024, RG. 1354/2023 **Emilio V. Pérez Pombo** 331

El efecto de los Informes Motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia en los proyectos de I+D+i: la vinculación de Schrödinger **Eneko Rufino Bengoechea** 343

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

La directiva DAC6 sometida a un test de validez a la luz de la Carta Europea de Derechos Fundamentales: la STJUE de 29 julio 2024 en el Asunto C-623/22, Belgian Association of Tax Lawyers **Jose Manuel Calderón Carrero** 355

Precisiones jurisprudenciales sobre el regimen de grupos a efectos del IVA: la STJUE de julio de 2024, C-184/23 **Jose Manuel Calderón Carrero** 369

Bonificaciones fiscales dirigidas a intrumentar objetivos sistemicos de politica social (contratación laboral para trabajo en territorio nacional) y libre prestacion de servicios: la STJUE de 26 septiembre de 2024, C-387/22 **Jose Manuel Calderón Carrero** 377

La protección del secreto profesional de los abogados en el contexto de la aplicación de mecanismos de intercambio de información tributaria a nivel europeo: la STJUE de 26 de septiembre de 2024, C-432/23 **Jose Manuel Calderón Carrero** 387

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuestiones admitidas a casación
por el Tribunal Supremo
pendientes de resolución
Gabinete de Estudios AEDAF..... 401

Cuestiones prejudiciales y
conclusiones de los Abogados
Generales en asuntos pendientes
de resolución por el Tribunal de
Justicia de la Unión Europea
Gabinete de Estudios AEDAF..... 411

Práctica profesional

Deducción del IVA en gastos
relacionados con bienes
inmuebles parcialmente afectos a
la actividad
Sergio Pérez Vegas..... 419

Novedades
editoriales 430

Editorial



LA NO SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR ADMINISTRADORES Y CONSEJEROS DE SOCIEDADES MERCANTILES CON INDEPENDENCIA DE SU CONDICIÓN DE PERSONA FÍSICA O JURÍDICA

José Manuel Almudí Cid

*Director de la Revista Técnica Tributaria
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>*

Cómo citar: Almudí Cid, J.M.(2024). La no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por administradores y consejeros de sociedades mercantiles con independencia de su condición de persona física o jurídica. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 9-20.

La sujeción al IVA de los servicios prestados en la condición de administrador o miembro del consejo de administración de una sociedad mercantil siempre ha resultado una cuestión controvertida y, de hecho, desde la óptica de la imposición indirecta, dista mucho de poder considerarse

homogéneo el tratamiento que, a esta relación jurídica, se le ha venido otorgando por los distintos países miembros de la Unión Europea¹.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2023, dictada en el caso

1 Muchos Estados miembros solo sujetan la remuneración obtenida en virtud de la pertenencia a un órgano de administración de una sociedad mercantil al impuesto sobre la renta, sin considerar que exista al respecto ninguna actividad económica por cuenta propia. De los trece Estados miembros que también cuentan con disposiciones o jurisprudencia sobre el tratamiento a efectos del IVA de tal remuneración de un órgano de otro sujeto pasivo, en principio seis de ellos no consideran que exista una actividad económica sujeta al IVA, pero otros seis, en ciertas circunstancias, sí la consideran como tal. En este sentido, vid. las conclusiones de la Abogado General Kokott de 13 de julio de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:590, apartado 1.

*TP*², parece refrendar el tradicional planteamiento de la Administración Tributaria española relativo a la no sujeción al IVA, en determinadas circunstancias, de los servicios prestados por administradores o consejeros que son personas físicas³. No obstante, a su vez, este pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo invita a cuestionar la consolidada doctrina de la Dirección General Tributos según la cual los servicios prestados por personas jurídicas en calidad de administradores o consejeros de entidades mercantiles se encuentran sujetos al citado impuesto⁴.

La sentencia dictada en el caso *TP* aborda la sujeción al IVA de los servicios prestados por un abogado que tenía la condición de miembro del consejo de administración de varias sociedades anónimas regidas por el derecho luxemburgués. Como consejero de estas entidades, participaba en la toma de decisiones sobre las cuentas, la política de riesgos y el diseño de la estrategia del grupo de sociedades, así como en la elaboración de las propuestas que se transmitían a la junta general de accionistas.

Más concretamente, según se detalla en la sentencia, la actividad del consejero consistía en recibir los informes de los directivos o de los representantes de las sociedades de que se trata, en discutir las propuestas estratégicas, las decisiones de los directivos operativos, los problemas relacionados con las cuentas de esas

sociedades y de sus filiales, así como los riesgos en que estas incurren. En algunos casos, el señor *TP* participaba en la elaboración de las decisiones que debían adoptar los representantes de las sociedades en las que era consejero en los consejos de administración de las filiales. También intervenía en la preparación de las decisiones relativas a las cuentas de las sociedades y de las propuestas que debían someterse a las juntas de accionistas, en la política de riesgos y en las decisiones sobre la estrategia que deben seguir dichas sociedades⁵.

Pese a que la Ley del IVA de Luxemburgo no contemplaba específicamente esta situación, conforme a la doctrina de la Administración Tributaria luxemburguesa, los servicios prestados por los administradores mercantiles estaban sujetos al IVA, salvo que existiese una relación laboral o de dependencia con la sociedad⁶. No obstante, a juicio del obligado tributario, la prestación de servicios de la que deriva la remuneración percibida como miembro del consejo de administración debía considerarse no sujeta al IVA. A estos efectos, alegaba que no ejercía su actividad de consejero con carácter independiente, sino como miembro de un órgano de gobierno de la mercantil de naturaleza colegiada.

En este escenario, el Tribunal de Distrito de Luxemburgo elevó cues-

2 STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024.

3 Entre otras, vid. la contestación vinculante de la DGT de 16 de febrero de 2016 (V0641-16).

4 Vid. la contestación vinculante de la DGT de 4 de enero de 2007 (V0008-07).

5 En virtud de lo establecido en los artículos 441-10 y 441-11 de la Ley luxemburguesa de 10 de agosto de 1915, la gestión diaria de dichas sociedades corresponde a un comité de dirección que comprende a los consejeros delegados o consejeros directores o, a falta de actividad operativa que requiera un comité de dirección, a representantes permanentes en el consejo de administración o a miembros de dicho consejo.

6 Vid. Maijer, S., Vastmans, S., Biodul; Wessels, J. y Evers, D., «VAT and Directors' Fees in the Benelux», *Internacional VAT Monitor*, núm. 5, 2017, pp. 219 y 2020 y la circular 781, de 20 de septiembre de 2016, de la Administración Tributaria luxemburguesa.

tión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con el fin de dilucidar, por una parte, si una persona física, miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa, realiza una «actividad económica» en los términos previstos en el artículo 9 de la Directiva del IVA⁷ y, en particular, si la remuneración recibida por el administrador en forma de un porcentaje del beneficio obtenido por la sociedad puede considerarse una contraprestación por los servicios prestados por aquel⁸. Por otra parte, se plantea si dicha persona realiza su actividad «con carácter independiente», en el sentido señalado por los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.

En relación con la primera cuestión, con el fin de verificar si el administrador mercantil desarrolla una actividad económica sujeta al IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debía pronunciarse respecto al carácter oneroso de esa prestación y, más concretamente, si la remuneración porcentual, fijada en función del volumen de beneficios, percibida por un miembro del consejo de administración de diversas sociedades anónimas, puede considerarse una retribución obtenida como contraprestación por los servicios prestados a esas sociedades.

Haciendo un recorrido por su jurisprudencia previa sobre el concepto de actividad económica que debe manejarse a efectos de determinar la sujeción al IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda que la calificación de una prestación de servicios como operación «a título oneroso», únicamente exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando, entre quien efectúa la prestación y su destinatario, existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario⁹.

La remuneración puede fijarse a medida que un prestador de servicios desarrolla sus actividades, siempre que las modalidades de dicha determinación sean previsibles y garanticen que quien presta tales servicios recibe, en principio, un pago por las prestaciones que efectúe¹⁰. Por otra parte, se rompe la relación directa entre la prestación y la contrapartida cuando la retribución es meramente voluntaria y aleatoria, de modo que su cuantía es prácticamente imposible

7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, el artículo 9, apartado 1, de esta Directiva establece: «Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

9 STJUE de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 36.

10 STJUE de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 44.

de determinar¹¹, o cuando su importe es de difícil cuantificación e incierto habida cuenta de las circunstancias que concurren en su determinación¹².

Tomando en consideración lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que la existencia de un vínculo directo entre la remuneración y la actividad parece acreditada en el supuesto de una remuneración que adopta la forma de una cantidad a tanto alzado, que toma en consideración el volumen de beneficios de la entidades para las que se desarrolla la actividad de consejero, determinada por anticipado. Ahora bien, el Tribunal precisa que el órgano jurisdiccional nacional deberá comprobar, si, en el supuesto de que la sociedad anónima de que se trata no obtenga beneficios u obtenga un beneficio de escasa cuantía, la junta general de accionistas de esa sociedad puede no obstante conceder al administrador, sobre la base de otros factores, una remuneración porcentual por un importe que pueda considerarse objetivamente adecuado al servicio prestado¹³.

De donde se desprende que, en el caso de que no se perciba retribución alguna por la condición de consejero, situación relativamente habitual en la práctica mercantil, la operación podría quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión formulada por el tribunal remitente, relativa a si el consejero realiza su actividad «con carácter independiente», en el sentido señalado por el artículo 9, apartado 1, de la

Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia examina diferentes criterios con el fin de dilucidar si concurre la referida independencia en la prestación de servicios y, por ende, una actividad económica sujeta al impuesto.

La jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia relativa al citado artículo 9 dispone que, para determinar si una persona realiza una actividad económica con carácter independiente, es preciso comprobar si existe una relación de subordinación en el ejercicio de esa actividad. Para evaluar la existencia de tal situación de subordinación ha de comprobarse si la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, así como si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades.

De este modo, a efectos de determinar la independencia de las actividades consideradas, el Tribunal de Justicia toma en consideración la falta de toda relación de subordinación jerárquica y el hecho de que la persona afectada actúe por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, organice libremente la forma de ejecución de su trabajo y perciba ella misma las retribuciones que constituyen sus ingresos¹⁴.

Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia previa, con el fin de dilucidar si la relación jurídica entre el administrador y la sociedad mercantil está sujeta al IVA, deben realizarse necesariamente las siguientes preguntas: ¿Existe una relación laboral entre el administrador y la sociedad? ¿Está actuando el administrador por su pro-

11 STJUE de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 1.

12 STJUE de 10 de noviembre de 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 35.

13 STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, apartados 37 a 39.

14 STJUE de 13 de junio de 2019, *IO*, C-420/18, EU:C:2019:490, apartados 38 y 39.

pia cuenta y bajo su responsabilidad? ¿Es libre el administrador para organizar el desempeño de su trabajo para la sociedad? ¿Percibe el administrador retribuciones derivadas de su trabajo?

En el supuesto que es objeto de análisis por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se cumplían todos los requisitos previamente señalados. No obstante, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que el administrador no estaba actuando de forma independiente, a efectos de determinar la sujeción al IVA, habida cuenta de que son las sociedades y no el consejero las que soportan las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas en el seno del consejo de administración y, por ende, quienes soportan el riesgo económico resultante de la actividad del consejo.

En concreto, el Tribunal declara que « (...) cuando una persona como TP aporta sus conocimientos técnicos y saber hacer al consejo de administración de una sociedad y participa en las votaciones en ese consejo, no parece soportar el riesgo económico ligado a su propia actividad, ya que, como indicó en esencia la Abogada General en los puntos 33 y 36 a 38 de sus conclusiones, es la propia sociedad la que deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración y la que, de este modo, soportará el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros de ese consejo»¹⁵.

Al igual que sucede en España, del marco jurídico luxemburgués « (...) se deduce que los miembros del consejo de administración no asumen obliga-

ciones personales en relación con las deudas de la sociedad. Dicha conclusión se impone incluso cuando el importe de la remuneración percibida por el miembro del consejo de administración en forma de remuneración porcentual depende de los beneficios obtenidos por la sociedad. En efecto, dicho miembro no soporta, en cualquier caso, un riesgo de pérdida ligado a su actividad como miembro del consejo de administración, en la medida en que la participación en los beneficios de la sociedad no puede asimilarse a la asunción de un riesgo propio respecto de los beneficios y las pérdidas. La conclusión antes mencionada se impone *a fortiori* cuando la junta general de accionistas concede la remuneración porcentual en forma de una cantidad a tanto alzado que se abona incluso en el caso de que la sociedad incurra en pérdidas o se encuentre en liquidación judicial»¹⁶.

Por consiguiente, conforme a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *TP*, plenamente coherente con la decisión adoptada previamente en el caso *IO*, relativa a la actividad desarrollada por una persona física como miembro de un comité de vigilancia de una fundación cuya actividad principal consistía en facilitar un alojamiento estable a personas necesitadas¹⁷, en la medida en que un administrador de una sociedad mercantil no asuma riesgos económicos como consecuencia de la toma de decisiones –ajustadas a derecho– en el ejercicio de su cargo, no podrá reputarse que desarrolla una actividad sujeta al IVA. A estos efectos, no es óbice que, conforme al ordenamiento de los distintos Estados miembros, el adminis-

¹⁵ STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, apartado 58.

¹⁶ STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, apartado 59.

¹⁷ STJUE de 13 de junio de 2019, *IO*, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490.

trado o el consejero de la sociedad mercantil pueda llegar incurrir en responsabilidad patrimonial o penal cuando participe en la toma de decisiones que vulneren el ordenamiento jurídico (v. gr: autoliquidación incompleta o inexacta de las obligaciones tributarias que incumben a la sociedad).

La extrapolación del planteamiento del tribunal, mediante el que se vincula la no sujeción al IVA con la ausencia de riesgo económico derivado de la prestación de servicios, a otras situaciones, podrá dar lugar a que se consideren no sujetas al impuesto situaciones que hasta la fecha cabía considerar plenamente incardinables en el hecho imponible de este impuesto (v. gr.: determinadas prestaciones de servicios por socios profesionales en las que el riesgo económico derivado del trabajo que prestan lo asume la sociedad en la que participan).

Por otra parte, es obligado señalar que la sentencia dictada en el caso *TP* no agota, respecto a la sujeción al IVA, todas las situaciones que pueden darse en el seno de la relación jurídica que vincula a las sociedades y sus administradores. En este sentido es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en el caso *van der Steen*, relativa a una situación en la que una persona física, aglutinando la condición de único accionista y administrador único de una sociedad mercantil radicada en los Países Bajos, ejercía sus funciones en el marco de

un contrato de trabajo, circunstancia que condujo al Tribunal a declarar que los servicios que prestaba a la sociedad quedaban comprendidos dentro del ámbito de aplicación del citado contrato de trabajo, al no soportar aquel riesgo económico alguno, por lo que los mismos estaban en principio excluidos del ámbito de aplicación del IVA a raíz de los términos inequívocos del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva¹⁸.

La Dirección General de Tributos se ha hecho eco inmediatamente de la doctrina fijada en el caso *TP*. En la contestación vinculante de 17 de abril de 2024 el Centro Directivo se pronuncia, en relación con la sujeción al IVA de los servicios prestados por un administrador, en un supuesto en el que el consultante es, al mismo tiempo, socio y administrador de una mercantil dedicada a la prestación de servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, desarrollando las funciones de director creativo. El cargo de administrador en dicha entidad tenía carácter gratuito y este estaba dado alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos¹⁹.

Al objeto de dar respuesta a esta cuestión, la Dirección General de Tributos trae a colación el previamente citado caso *van der Steen*, en el que, como hemos visto, se califica como no sujetos al IVA los servicios prestados por un administrador persona física

18 STJUE de 18 de octubre de 2007, *J.A. van der Steen*, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, apartados 25 y 30. Concretamente, en el apartado 35 de esta sentencia el Tribunal precisa que «(s)obre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

19 Contestación vinculante de la DGT de 17 de abril de 2024 (V0782-24).

en el marco de una relación laboral. En este mismo sentido, el Centro Directivo hace referencia al criterio manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA relativa a la sujeción al impuesto de los servicios prestados a las sociedades mercantiles por sus socios²⁰.

Concretamente, la cuestión que se planteó por la Administración Tributaria española ante el Comité de IVA fue si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social debe ser considerada sujeto pasivo del impuesto, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano.

La respuesta de la Comisión (de naturaleza no vinculante), en síntesis, fue la siguiente:

- a) Con independencia de lo establecido por el Derecho laboral nacional, desde la perspectiva del IVA, una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesio-

nales puede estar vinculada a la empresa por una relación análoga a un contrato de trabajo, en la que concurren las notas de dependencia²¹ y ajeneidad²².

- b) Es irrelevante que los servicios que presta la sociedad sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio a la entidad.
- c) La calificación, en estas circunstancias, de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos a los que se refiere el artículo 10 de la Directiva del IVA, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

Conforme al criterio de la Dirección General de Tributos, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del IVA en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, que tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener

20 Taxud.c.1(2014)201835 - *Working paper* nº 786, de 28 de enero de 2014. Este documento está disponible en línea en:

<https://s03.s3c.es/imag/doc/2014-12-04/18.FiscalEmpleadosociomayoritario.pdf> .

21 El trabajo en relación de dependencia es aquel trabajo que una persona realiza bajo dependencia y subordinación y en beneficio de otra persona, que se apropia del producto de ese trabajo.

22 La ajeneidad supone que el trabajador no conserve la titularidad del resultado de su trabajo el cual se transmite al empresario quien lo incorpora como propio al mercado. De este modo, se considera como no laboral aquella relación en la que, tanto las ganancias como las pérdidas, resultan de cuenta y riesgo del trabajador.

en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

En supuestos de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

De esta forma, a efectos del IVA, la relación se debe calificar como laboral si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y es la sociedad la que responde frente a terceros de los resultados de los servicios prestados. En estas condiciones, los servicios prestados por el socio

consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, número 5º de la Ley del IVA²³.

En caso contrario, es decir, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad y el socio responde frente a terceros de los resultados de su trabajo, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, número 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al citado tributo.

Según se ha dicho, el planteamiento anterior de la Dirección General de Tributos, relativo a la sujeción al IVA, es aplicable a las situaciones en las que el socio presta servicios a la mercantil en la que participa. Ahora bien, a raíz de la sentencia dictada en el caso *TP*, el Centro Directivo llega a una conclusión distinta cuando el socio profesional ostenta asimismo la condición de administrador de la sociedad a la que presta servicios.

23 Conforme a la jurisprudencia social (STS de 28 de septiembre de 2017, rec. núm. 3341/2015, ECLI:ES:TS:2017:3660), la exclusión de la relación de laboralidad de los socios que realizan otras tareas diferentes de las propias de su cualidad de socio puede venir dada por la falta de la nota de ajeneidad cuando dicho socio ostenta la titularidad de una cuota societaria determinante, de manera que la prestación de trabajo que pueda realizar se efectúa a título de aportación a la sociedad, cuota que ha señalado a partir del 50% de participación en el capital .

Como indicios de ajeneidad destacan:

- a) La no aportación de los medios o instrumentos de trabajo (materias primas, herramientas, maquinaria, vehículos de transportes, instalaciones (...) etc.).
- b) La aportación empresarial del producto elaborado por el trabajador.
- c) La existencia de una contraprestación económica al trabajo, cuya cuantía, comparada con la de los salarios de los trabajadores de la misma localidad, y categoría, no envuelve un lucro o beneficio especial, sino que resulta equivalente a la de aquellos.
- d) el carácter fijo o periódico de la remuneración percibida, etc.

Según se señala en la referida contestación vinculante de 17 de abril de 2024²⁴, la actividad realizada por el consultante como administrador tendrá consideración de actividad económica a efectos del Impuesto si efectúa a título oneroso una prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles.

Además, esta actividad económica, en su caso, sólo se considerará realizada con carácter independiente y, por tanto, sujeta al Impuesto si el consultante actúa en nombre propio y por su cuenta, bajo su propia responsabilidad, y soporta el riesgo económico ligado a su propia actividad directamente en lugar de la propia sociedad. A estos efectos, debe valorarse si es la entidad la que habitualmente deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración y, por tanto, soporta el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros del consejo.

En el supuesto objeto de consulta, el cargo de administrador tenía de carácter gratuito, por lo que la Dirección General de Tributos señala que, en ningún caso, su actividad quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin entrar a valorar si nos encontramos en presencia de un autoconsumo externo.

En todo caso, el Centro Directivo advierte que, con independencia de lo anterior, incluso en el supuesto de que percibiera una remuneración por sus servicios de administrador, tampoco parecen darse las condiciones necesarias para determinar que su activi-

dad se realiza con carácter independiente.

En efecto, de conformidad con el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio la exigencia de responsabilidad a las personas físicas que tengan la condición de administradores o sean miembros del consejo de administración de una sociedad de capital será exigible en relación con el daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

Por tanto, la regulación española ampara las conclusiones señaladas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con la legislación luxemburguesa, que determina que el administrador o consejero no soporta el riesgo económico ligado a su propia actividad, siendo la propia sociedad la que deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el administrador o el consejo de administración, siempre que las decisiones adoptadas no sean contrarias a la ley o a los estatutos sociales.

Como cabe observar, habida cuenta de la confluencia de la condición de administrador y socio profesional en el supuesto objeto de consulta, la Dirección General de Tributos parece hacer uso de la denominada doctrina del vínculo al objeto de determinar la no sujeción al IVA de la totalidad de los servicios prestados por el socio profesional a la mercantil que, en este caso, según se ha señalado previamente, realizaba

24 Contestación vinculante de la DGT de 17 de abril de 2024 (V0782-24).

funciones de director creativo en una sociedad que tenía por objeto la prestación de servicios de publicidad, relaciones públicas y similares²⁵.

No obstante, a nuestro juicio, con independencia de que el vínculo mercantil que une a la sociedad con el administrador o consejero prevalezca sobre un eventual relación laboral, desde la óptica del IVA, no es posible descartar que la prestación de determinados servicios a la sociedad por parte del administrador, distintos a los inherentes a dicha función (v. gr.: dirección, gestión, administración y representación de la sociedad), caigan dentro del ámbito de aplicación del IVA.

En virtud de este planteamiento, por ejemplo, los servicios prestados a la sociedad mercantil por un creativo que contase con una participación minoritaria en el capital social, sin que concurren circunstancias de dependencia y ajeneidad, podrían llegar a considerarse sujetos al IVA por mucho que este tuviese, al mismo tiempo, la condición de administrador o consejero de la entidad para la que realiza los trabajos.

En las actas del 53 encuentro del Comité de IVA se recoge que «(t)odas las delegaciones están de acuerdo en que los servicios prestados por una persona jurídica como miembro de un consejo de administración de una sociedad mercantil deben considerarse como actividades económicas llevadas a cabo de forma independiente, en los términos fijados por los apartados 1 y 4 del artículo 4 y, por tanto, deben considerarse sujetos al IVA»²⁶, lo que podría llevar a convicción de que, cuando quien actúa como administrador o consejero es una persona jurídica, la sujeción al IVA está asegurada. Sin embargo, las opiniones vertidas por los representantes de los Estados miembros de la Unión Europea en el Comité de IVA no tienen fuerza normativa y, por consiguiente, carecen de fuerza vinculante.

En esta misma línea, según se ha señalado previamente, se ha venido pronunciando la Dirección General de Tributos en distintas contestaciones vinculantes a consultas²⁷, partiendo de la premisa, no siempre explícita, de que, conforme a la normativa que

25 La doctrina del vínculo, acuñada inicialmente por Sala de lo Social del Tribunal Supremo (entre otras, vid. la STS 20 de noviembre de 2002, ECLI:ES:TS:2002:7733) y ampliamente reconocida en el ámbito civil y tributario, determina que «en supuestos de desempeño de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza del vínculo, por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva que, como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección, sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de los cargos de administración de la Sociedad, y de una relación de carácter laboral». Sobre esta cuestión, vid. Marín Benítez, G., «El rayo (tributario) que no cesa. Efectos fiscales de la teoría del vínculo», *Fiscalblog*, 23 de septiembre de 2022. Documento accesible en línea en: <https://fiscalblog.es/el-rayo-tributario-que-no-cesa-efectos-fiscales-de-la-doctrina-del-vinculo/>.

26 XXI/97/1.424 - Working paper nº 239, 4 y 5 de noviembre de 1997. Este documento está disponible en línea en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

27 Contestación vinculante de la DGT de 4 de enero de 2007 (V0008-07).

estuvo en vigor hasta finales del año 2008, las sociedades mercantiles tenían la condición de sujetos pasivos del IVA en todo caso²⁸.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya precisó, en el caso *Polysar*, que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales por una sociedad mercantil no debe considerarse una actividad económica, toda vez que el eventual dividendo percibido por una sociedad de cartera, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien y no de la realización de una actividad económica gravada por el impuesto²⁹. Por consiguiente, las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice una sociedad mercantil no necesariamente estarán sujetas al IVA.

El posterior pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en el caso *Sofitam* declara que, en la generalidad de los casos, la percepción de dividendos por una sociedad de cartera no debe incidir negativamente en su derecho a la deducción del IVA soportado (no inclusión en el denominador de la prorrata), a raíz de que, como regla general, aquellos no pueden ser considerados como una contrapartida de la realización actividad económica por una sociedad de cartera³⁰.

Desde la perspectiva española, resulta obligado señalar que, a pesar de que la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo data de principios de la década de los noventa

del siglo pasado, durante un dilatado periodo de tiempo, la normativa del IVA no contempló expresamente la posibilidad de que las sociedades mercantiles no realizasen actividades económicas, considerándose sujetos pasivos del impuesto en todo caso. En efecto, hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008³¹, las sociedades mercantiles se consideraban por el legislador español empresarios o profesionales a efectos del IVA, en todo caso, sin posibilidad de acreditar lo contrario.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo declaró, en su sentencia de 31 de octubre de 2007, que las sociedades mercantiles no necesariamente tienen la condición de sujetos pasivos del IVA. En este pronunciamiento, Tribunal Supremo, de forma cuestionable, se hizo eco de la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, dado el efecto directo vertical descendente atribuido a las Directivas, que impide a los poderes públicos ampararse en dichas normas en perjuicio de los obligados tributarios ante una defectuosa transposición. En la actualidad, en virtud de la modificación legal operada a finales de 2008, las sociedades mercantiles se consideran sujetos pasivos del impuesto, salvo prueba en contrario³².

Pues bien, desde esta perspectiva, debemos plantearnos si la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *TP* circunscribe sus efectos exclusivamente a los administradores y consejeros

28 El artículo 5 de la Ley del IVA, en su versión previa a la modificación introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, establecía que las sociedades mercantiles eran sujetos pasivos del IVA en todo caso.

29 STJUE de 20 junio 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, ECLI:EU:C:1991:268, C-60/90, apartado 13.

30 STJUE de 22 de junio de 1993, *Sofitam SA*, ECLI:EU:C:1993:261, C-333/91, apartados 13 y 14.

31 Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

32 Cfr. artículo 5 Uno b) de la Ley del IVA.

que son personas físicas o si, de igual modo, es factible extrapolar esta doctrina a aquellas situaciones en las que dichos servicios se prestan por sociedades mercantiles. A estos efectos, es preciso señalar que otorgar un tratamiento distinto, por lo que se refiere a la sujeción al IVA, a dos administradores que se encuentran en la misma situación (no asunción de riesgos ante terceros), en virtud de su forma jurídica (persona física vs. persona jurídica) determinaría una quiebra del denominado principio de neutralidad de la forma jurídica³³.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «(...) el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para las operaciones efectuadas por establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad»³⁴.

Como cabe apreciar, incorporar una distinción en el tratamiento del IVA basada exclusivamente en la forma jurídica del administrador o del consejero de la mercantil introduciría una palmaria e inaceptable distorsión en la competencia, cuando se trata de sujetos, ya sea el prestador o el pres-

tatario del servicio, que tienen limitada la deducibilidad del IVA soportado. Obviamente, estas distorsiones no encuentran remedio en la norma de operaciones vinculadas existente en el IVA, pues lo que se está dilucidando es si la prestación de servicios de administración mercantil están sujetos o no al IVA, situación que debemos excluir, en virtud de lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando el administrador no incurra en riesgos frente a terceros.

A la luz de este planteamiento, fundado en el principio de neutralidad de la forma jurídica, se abre la posibilidad de solicitar la devolución del IVA indebidamente repercutido a todas aquellas mercantiles que tienen limitado, total o parcialmente, el derecho a deducir el IVA, a raíz de la realización de operaciones no sujetas o exentas, habiendo soportado la repercusión del IVA por parte de administradores o consejeros, en el ejercicio de sus funciones, que tienen la condición de persona jurídica. Habida cuenta de que la sentencia dictada en el caso *TP* no limita sus efectos en el tiempo, consideramos que el derecho a la devolución del IVA soportado por el repercutido en contra de las previsiones del Derecho de la Unión Europea debería poder obtenerse incluso por lo que se refiere a los periodos del IVA ya prescritos, a cuyo efecto el particular debe poder invocar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador³⁵.

33 En relación con este principio, vid. Van Doesun, A., Van Kesteren, H. y Van Norden, G.J., *Fundamentals of EU VAT*, Wolters Kluwer, 2016, pp. 54 y 55.

34 Vid. las SSTJUE de 7 de septiembre de 1999, *Jennifer Gregg y Mervyn Gregg*, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, apartado 20 y de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276, apartado 27.

35 STJUE de 28 de junio de 2022, *Comisión v. Reino de España*, C-278/20, ECLI:EU:C:2022:503.

Estudios

AUTORES

Carmen Uriol Egado

Alejandro Blázquez Lidoy

Fernando Velayos Jiménez

Víctor F. Romo Blanco

Javier Alonso Madrigal

Lucía M^a Molinos Rubio

Raquel Lacambra Orgillés



ANÁLISIS Y PROPUESTAS SOBRE LAS MEDIDAS FISCALES ESTATALES Y AUTONÓMICAS A RAÍZ DE LAS INUNDACIONES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA

Carmen Uriol Egido

*PPL de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(España)
<https://orcid.org/0000-0001-5694-915X>*

Title

Analysis and proposals of the state and regional fiscal measures adopted to respond to floods in the Valencian Community

Resumen

En este estudio se realiza un análisis detallado y crítico de las medidas fiscales aprobadas por el Estado y las Comunidades Autónomas para dar una respuesta inmediata a los importantes daños personales y materiales provocados por el temporal de lluvia que se produjo el 29 de octubre de 2024 en diferentes partes del territorio español, afectando de manera especial a numerosos municipios de la Comunidad Valenciana. Y se realizan una serie de propuestas normativas en materia tributaria que contribuyan a la efectiva recuperación de los territorios afectados.

Palabras clave

Poder financiero estatal y autonómico, beneficios fiscales: exenciones y deducciones, procedimientos tributarios, gasto público, principio de capacidad económica, depresión aislada en niveles altos.

Abstract

This paper carries out a detailed and critical analysis of the fiscal measures approved by the State and the Autonomous Communities to provide an immediate response to the significant personal and material damages caused by the rain storm that occurred on October 29, 2024 in different parts of the Spanish territory, especially affecting numerous municipalities in the Valencian Community. And a series of regulatory proposals are made on tax matters that contribute to the effective recovery of the affected territories.

Keywords

Power to tax and spend of the State, power to tax and spend of the Autonomous Regions, exemptions and deductions, tax procedures, public expenditure, ability to pay principle, isolated high altitude depression.

Fecha de Recepción: 18-11-2024 /Fecha de aceptación: 21-11-2024

Cómo citar: Uriol Egido, C. (2024). Análisis y propuestas sobre las medidas fiscales estatales y autonómicas a raíz de las inundaciones en la Comunidad Valenciana. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 23-62.

SUMARIO

1. Introducción
2. Un antecedente, en el año 1957: las inundaciones en la ciudad de Valencia y las medidas tributarias adoptadas para financiar el «Plan Sur» de Valencia
3. La respuesta tributaria a los daños causados por la Depresión Aislada en las Niveles Altos (DANA) que han afectado, en octubre de 2024, a la provincia de Valencia y a otras provincias del Estado español
4. Medidas procedimentales en materia de suspensión y extensión de plazos: análisis y cuestiones pendientes
5. Beneficios fiscales previstos en los RDL 6/2024 y 7/2024: análisis y propuesta de mejora
 - 5.1. Exenciones de las ayudas directas a empresas y profesionales especialmente afectados por la DANA
 - 5.2. Beneficios fiscales en las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles
 - 5.3. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Actividades Económicas
 - 5.4. El olvidado Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
 - 5.5. Exenciones en materia de tasas estatales
 - 5.6. Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 5.7. Exenciones y otras medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido
6. Medidas fiscales aprobadas en la Comunidad Valenciana: análisis y propuesta de mejora
 - 6.1. Suspensión de los plazos de presentación e ingreso de autoliquidaciones
 - 6.2. Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 6.3. Incentivos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 6.4. Incentivos fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 6.5. Incentivos en los tributos sobre el juego
 - 6.6. Incentivos en el canon de saneamiento
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. **Introducción**

El 29 de octubre de 2024, una Depresión Aislada en Niveles Altos (conocida como DANA), asoló varias Comunidades Autónomas, resultando, especialmente afectados, determinados municipios y zonas de la provincia de Valencia.

Las consecuencias personales y materiales han sido cuantiosas, no sólo en pérdidas de vidas humanas, sino también en daños económicos a personas y bienes.

Tan excepcional situación exigía una respuesta administrativa y normativa inmediata de toda índole. Y, en ese sentido, se han adoptado un conjunto de medidas de naturaleza tributaria que requieren un estudio sosegado que permita afrontar, por parte de los poderes públicos, una intervención adecuada por la vía del gasto público, y una equilibrada respuesta que compagine el deber de contribuir a su sostenimiento y el necesario establecimiento de una serie de previsiones fiscales que contribuyan a paliar los perniciosos efectos de la DANA en la capacidad económica de los obligados tributarios que se han visto especialmente afectados. Sin desconocer, tampoco, la necesaria atención al desarrollo de los procedimientos tributarios, pues no sólo se han visto afectados los contribuyentes, limitando o imposibilitando su capacidad de cumplir con las obligaciones tributarias —económica y formalmente—, sino también las propias sedes de la Administración tributaria.

En el presente trabajo, se procede a un análisis crítico de la normativa estatal y autonómica que ya se ha aprobado, con carácter de urgencia. Con ello, se intenta contribuir a una sistematización normativa que facilite el conocimiento de su contenido, alcance e interpretación. Y, todo ello, sin dejar de realizar una serie de propuestas, de *lege ferenda*, que puedan contribuir, en su caso, a su mejora y a la consecución de la loable finalidad que persiguen¹.

Sirva este trabajo de sentido homenaje a todas las víctimas de esta tragedia.

2. **Un antecedente, en el año 1957: las inundaciones en la ciudad de Valencia y las medidas tributarias adoptadas para financiar el «Plan Sur» de Valencia**

«Las grandes inundaciones de octubre de mil novecientos cincuenta y siete causaron a la ciudad de Valencia y su comarca daños materiales cuantiosos, pero a la vez dejaron el temor de que el fenómeno que las motivara pudiera repetirse en cualquier momento, sin posibles cálculos de tiempo ni probabilidades de espera (...). Por esta doble razón, la acción tutelar del Gobierno tenía que tomar dos aspectos: uno, inmediato, de acudir por todos los medios a indemnizar a las víctimas, dándoles oportunidad de restablecer sus hogares, ayudar a los agricultores, industriales, comerciantes y artesanos para aminorar los que-

1 Este trabajo se ha finalizado el 25 de noviembre de 2024.

brantos sufridos en sus actividades y, finalmente, favorecer cualquier actuación para volver a un estado de normalidad. El otro aspecto, de proyección futura, era el de adoptar las medidas pertinentes para evitar que tal catástrofe pudiera repetirse»².

Así comenzaba, en el año 1961, la Exposición de Motivos de la Ley 81/1961, de 23 de diciembre, sobre el Plan Sur de Valencia, aprobado para regular la realización de las obras comprendidas en el proyecto de desviación del río Turia, a su paso por Valencia, así como las complementarias y de ordenación urbana.

Gran parte de la ciudad de Valencia –se calcula que 11,2 kilómetros cuadrados–, había quedado sepultada por el lodo, dando lugar a la «Batalla del Barro», que fue como se denominó a la operación de retirada del fango de la ciudad; actuación militarizada, con una amplia dotación de personal y logística, que se dio por finalizada el 26 de noviembre de ese mismo año³.

Por Decreto de 24 de enero de 1958, se creó la Comisión Técnica especial para la formación de un Plan conjunto que resolviese los problemas planteados por la inundación del río Turia⁴, que barajó, desde un primer momento, diferentes soluciones: la Solución Norte, Solución Centro y Solución Sur, incluso una cuarta menos conocida. La denominada «Solución Sur» fue aprobada por el Consejo de Ministros, el 22 de julio de 1958, y, finalmente, regulada por la Ley 81/1961, de 23 de diciembre, sobre el Plan Sur de Valencia⁵.

La Exposición de Motivos de Ley 81/1961, de 23 de diciembre, sobre el Plan Sur de Valencia, afirmó que las obras hidráulicas serían costeadas del siguiente modo: «el setenta y cinco por ciento, por el Estado; el veinte por ciento, por el Ayuntamiento, y el cinco por ciento, por la Diputación Provincial»⁶.

2 Cfr. Exposición de motivos de la Ley 81/1961, de 23 de diciembre, sobre el Plan Sur de Valencia, BOE núm. 309, de 27 de diciembre de 1961, páginas 18133 a 18135.

3 Vid. sobre el tema Portugués, I. (2017). La metamorfosis del río Turia en València (1897-2016): de cauce torrencial urbano a corredor verde metropolitano, Tesis Doctoral, Universitat de València, páginas 206 y ss.

4 Decreto de 24 de enero de 1958 por el que se crea la Comisión Técnica especial para la formación del Plan conjunto que resuelva los problemas planteados por la inundación del río Turia (BOE nº29 de 3 de febrero de 1958).

5 Sobre el tema vid. Burriel, E. (1968), «El Plan Sur de Valencia», *Estudios Geográficos*, vol. 29, nº112-113, pp. 723 y ss., Gómez Perretta, C. (1996) «Solución Sur», *Revista financiera del Banco de Vizcaya, Número extraordinario dedicado a Valencia*, pp. 161 y ss., Pérez Cueva, A. (2009), «El Plan Sur», en Hermosilla, J. (coord.), *La ciudad de Valencia: historia, geografía y arte de la ciudad de Valencia*, Vol. II: Geografía y Arte, Universitat de València, pp. 55 y ss., Vilar, A. (2018), «La solución Sur: la obra de ingeniería más importante de Valencia», *Revista de Obras Públicas: Órgano profesional de los ingenieros de caminos, canales y puertos*, nº 3602, pp. 158 y ss.

En la ciudad de Valencia hubo un segundo temporal de lluvias, producido en el mes de junio de 1958, menos conocido y de menor magnitud, que evidenció el olvido institucional hacia la ciudad de Valencia; cuestión denunciada públicamente por el entonces Alcalde de la ciudad, e ingeniero, D. Tomás Trénor Azcárraga, el 19 de junio de 1958, provocando tal intervención su destitución. De la misma manera, el director del Diario Las Provincias, Martín Domínguez Barberá, puso de manifiesto tal situación, en su discurso de proclamación de la Fallera Mayor de Valencia de 1958, «Valencia, la gran silenciada. Cuando enmudecen los hombres... ¡hablan las piedras!», Bello, Valencia, 1958, provocando también tal denuncia su destitución. Vid. Martínez Roda, F. (17 marzo 2007) Martín Domínguez Barberá: en el ojo del huracán, *Las Provincias*.

6 Añadía lo siguiente: «El importe de la subvención del Estado se calcula en mil quinientos millones de pesetas, financiadas en diez anualidades de ciento cincuenta millones de pesetas, que a partir

Para hacer frente a dicho gasto público, por parte del Ayuntamiento, el artículo séptimo de dicha Ley contenía la siguiente previsión, en materia tributaria:

«Uno. Se concede autorización a los Ayuntamientos integrantes de la Corporación administrativa del «Gran Valencia» para establecer durante los años mil novecientos sesenta y dos a mil novecientos setenta y uno, ambos inclusive, todos o alguno de los siguientes recursos extraordinarios:

- a) Un recargo del diez por ciento sobre el actual arbitrio sobre la Riqueza Urbana, que autoriza el artículo quinientos cincuenta y siete de la Ley de Régimen Local.
- b) Un recargo del quince por ciento sobre el actual arbitrio sobre Riqueza Rústica y Pecuaria, autorizado en el artículo quinientos sesenta y dos de la misma Ley.
- c) Un recargo especial del cuarenta por ciento sobre el actual Municipal que grava las cuotas de Licencia Fiscal del impuesto industrial, autorizado en el artículo cuatrocientos ochenta y cinco de la Ley citada.
- d) Un recargo especial del veinticinco por ciento sobre el actual recargo Municipal sobre el impuesto de Consumo de Gas y Electricidad, autorizado por el artículo cuatrocientos ochenta y nueve de la repetida Ley.
- e) Una tasa especial por estacionamiento, aparcamiento y parada de vehículos de tracción mecánica, cuya regulación se hará según las clases de vehículos y por tonelada en los de carga y por caballos fiscales en los turismos⁷.
- f) Un arbitrio del tres por ciento del importe de las estancias y consumiciones en hoteles y restaurantes, cuando excedan de los precios mínimos que fije la Ordenanza.

Dos. Se concede, igualmente, autorización al Ayuntamiento de Valencia para establecer con carácter exclusivo durante el período antes aludido los siguientes recursos extraordinarios:

- a) La imposición de un timbre especial de veinticinco céntimos en la correspondencia que se determine expedida en todos los Municipios de la Agrupación «Gran Valencia», incluso la interior de cada uno de ellos.
- b) La imposición de un arbitrio del tres por ciento sobre las tarifas del servicio telefónico que se preste en los mismos Municipios.

del año mil novecientos sesenta y cuatro podrán imputarse a las consignaciones presupuestarias del Ministerio de Obras Públicas, que dispondrá de remanentes libres no comprometidos por contratos anteriormente formalizados. Para los años mil novecientos sesenta y dos y mil novecientos sesenta y tres habrá que prever los correspondientes créditos extraordinarios de ciento cincuenta millones de pesetas cada uno».

⁷ Se tiene constancia de su aprobación, en el Boletín Oficial de la Provincia de Valencia, de 4 de agosto de 1962, p. 2.

- c) La imposición de un timbre especial de cincuenta céntimos por cada telegrama, cablegrama o radiograma que se expida desde los mismos Municipios.
- d) Un recargo del diez por ciento sobre el impuesto de lujo que se devengue en actos de venta que tengan lugar en los Municipios del «Gran Valencia».
- e) Un recargo del cien por cien sobre el actual arbitrio extraordinario que grava las frutas secas, los dulces y los artículos de perfumería, que autoriza el artículo quinientos setenta y dos de la Ley de Régimen Local.

El régimen de recaudación mediante timbre especial podrá sustituirse por los sistemas de sobretasa o concierto con las entidades recaudadoras».

Amparado en dicha previsión normativa, el Ayuntamiento de Valencia acordó, el 12 de enero de 1962, la imposición las siguientes exacciones fiscales, aprobando las correspondientes Ordenanzas fiscales, y ordenando su publicación en la Jefatura de la Administración de Ingresos del «Palacio Consistorial»⁸:

1. Recargo del 10 por 100 sobre el arbitrio municipal que gravaba la riqueza urbana (art. 557 de la Ley de Régimen Local, texto refundido de 24 de junio de 1955; en adelante, LRL 1955).
2. Recargo del 15 por 100 sobre el arbitrio que gravaba la riqueza rústica y pecuaria (art. 562 LRL 1955).
3. Recargo especial del 400 por 100 sobre el municipal que gravaba las cuotas de licencia fiscal del Impuesto industrial (art. 485 LRL 1955).
4. Recargo del 25 por 100 sobre el recargo municipal que gravaba el consumo de Gas y Electricidad (art. 489 LRL 1955).
5. Tasa especial por aparcamiento, estacionamiento y parada de vehículos de tracción mecánica.
6. Arbitrio del 3 por 100 sobre el importe de las estancias, pensiones y consumiciones en hoteles y restaurantes, según Ordenanza.
7. Timbre especial de veinticinco céntimos en la correspondencia que se expida en los Municipios de la Agrupación «Gran Valencia»⁹.
8. Arbitrio del 1 por 100 sobre las tarifas del servicio telefónico que se preste en los mismos Municipios.
9. Timbre especial de cincuenta céntimos por cada telegrama, radiograma o cablegrama que se expida desde dichos Municipios.

⁸ Cfr. Boletín Oficial de la Provincia de Valencia nº 13, de 15 de enero de 1962, p. 1.

⁹ Por Circular de la Dirección General de Correos, de 9 de enero de 1963, se desarrolló la denominada «sobretasa postal» —que estuvo en vigor entre el 15 de enero de 1963 y el 31 de diciembre de 1971—, y, en su anexo, se especificaban los nombres de las poblaciones y poblados pertenecientes a Gran Valencia.

10. Recargo del 10 por 100 sobre el Impuesto de Lujo que se devengue en actos de venta que tengan lugar en los referidos Municipios.
11. Recargo del 100 por 100 sobre el arbitrio extraordinario que gravaba las frutas secas, los dulces y los artículos de perfumería (art. 572 LRL 1955).

Como puede comprobarse, todas estas medidas tributarias adoptadas –que comenzaron a aplicarse en enero de 1963¹⁰–, estaban encaminadas a la obtención de ingresos públicos con los que satisfacer el coste de las obras hidráulicas del Plan Sur de Valencia, mediante la imposición de recargos sobre impuestos o, directamente, a través de la creación de nuevas figuras tributarias municipales.

En el año 1971, se constató que las aportaciones provincial y municipal a las obras del Plan Sur se habían elevado a cantidades notablemente superiores a las previstas. Este dato, unido al hecho de que la reforma parcial de la Hacienda local de los años 1962 y 1966 impidió la exacción de alguno de los recursos extraordinarios que habían sido autorizados por la Ley 81/1961, de 23 de diciembre, determinó la prórroga de los recursos extraordinarios –que se había previsto inicialmente hasta 1971–, hasta el 31 de diciembre de 1991 (Ley 24/1971, de 19 de junio, sobre Plan Sur de Valencia)¹¹.

En el año 1976, quedaron derogados los recargos y arbitrios aprobados por el Ayuntamiento de Valencia, al aprobarse la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto del Régimen Local¹².

Y, por su parte, la Disposición final segunda de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, derogó el artículo 7, número 2, apartados a), b) y c), de la Ley 81/1961, de 23 de diciembre, reguladora del Plan Sur de Valencia, con efectos de 1 de enero de 1986.

Como se aprecia, el pueblo valenciano pagó una parte importante del «Plan Sur de Valencia» mediante diversos recargos sobre impuestos, tasas, arbitrios y timbres especiales, ejerciendo una corresponsabilidad fiscal «a medias», al tratarse de una decisión en materia de gasto público «impuesta»

10 Cfr. Pérez Puche, F. (1997), *Hasta aquí llegó la riada: Valencia y el Turia*, Ayuntamiento de Valencia, p. 168.

11 Ley 24/1971, de 19 de junio, sobre Plan Sur de Valencia (BOE nº 149 de 23 de junio de 1971). Vid. también la Orden, de 9 de agosto de 1974, por la que se autoriza el concierto para el pago de la sobretasa «Plan Sur» entre el Ayuntamiento de Valencia y los titulares de máquinas de franquear (BOE nº 212 de 7 de septiembre de 1974), que prorroga su aplicación hasta el 31 de diciembre de 1991.

12 Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que entran en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto del Régimen Local, relativas a ingresos de las Corporaciones Locales, y se dictan normas provisionales para su aplicación (BOE nº 26 de 31 de enero de 1977. En su «Tabla de preceptos sobre régimen local que continúan vigentes o quedan derogados en virtud de las precedentes normas», se deroga el artículo séptimo número 1 y los apartados d) y e) del número 2 de la Ley 81/1961, de 23 de diciembre. El Ayuntamiento de Valencia interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha «Tabla de preceptos», alegando no poder ser derogados esos ingresos municipales por la Disposición impugnada. La sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de noviembre de 1981 (ECLI:ES:TS:1981:1646), declaró nulo el mencionado Real Decreto solo en cuanto declara derogada parcialmente la Ley 81/61 de 23 de diciembre y la Ley 24/71 de 19 de junio (Resolución de 11 de junio de 1982, de la Subsecretaría, por la que se dispone el cumplimiento de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el excelentísimo Ayuntamiento de Valencia, BOE nº 179 de 28 de julio de 1982).

por las circunstancias¹³, y que ejemplifica lo que podría considerarse, en términos acuñados por el Tribunal Constitucional, como actuación conjunta que «no sólo debe atenerse al respeto estricto de las competencias ajenas, incluida, en su caso, la de coordinación de la actividad económica, sino también a los principios de colaboración y solidaridad y, en definitiva, a una exigible actitud de lealtad constitucional» –Sentencia del Tribunal Constitucional 152/1988, de 20 de julio–¹⁴.

3. La respuesta tributaria a los daños causados por la Depresión Aislada en los Niveles Altos (DANA) que han afectado, en octubre de 2024, a la provincia de Valencia y a otras provincias del Estado español

A los pocos días de suceder las inundaciones, el 5 de noviembre de 2024, se aprueba el Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en los Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (en adelante, RDL 6/2024)¹⁵.

Como se indica en el Preámbulo, amén de las medidas administrativas de respuesta inmediata de otra índole que fueron adoptadas, «la dimensión y magnitud de esta catástrofe natural justifican que el Gobierno de la Nación lleve a cabo nuevas actuaciones, con la mayor celeridad posible, dirigidas a mitigar los perjuicios causados, a atender a las necesidades de la población afectada y a reponer a su estado las infraestructuras, bienes y servicios dañados».

Siendo considerada, pues, como una verdadera «catástrofe» por el Gobierno, la finalidad del RDL 6/2024 es «contribuir al restablecimiento de la normalidad de las zonas afectadas y la adopción, con la necesaria celeridad que demandan las circunstancias, de algunas de las medidas contempladas por el artículo 24 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, en particular las contempladas en su apartado 2, como son determinados beneficios fiscales y medidas en materia de Seguridad Social, algunas de las cuales exigen la aprobación de una norma de rango

13 Vid., sobre el tema, Almudí Cid. J.M. (2006), «El principio de corresponsabilidad fiscal: anclaje y límites constitucionales», en Cayón Galiardo, A.M. (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social de España, pp. 89 y ss., Menéndez Moreno, A. (1995), «La corresponsabilidad fiscal», *Revista española de derecho financiero*, nº 86, pp. 306 y ss. y Cayón Galiardo, A.M. (2006), en «La corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación local», en Cayón Galiardo (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social de España, pp. 161 y ss.

14 STC 152/1988, de 20 de julio. F.J. sexto.

Sobre el principio de lealtad institucional vid. Ramos Prieto, J. (coord.) (2021), *Propuesta de definición y garantía del principio de lealtad institucional en la dinámica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, González Alonso, A. (2008), «La lealtad institucional como principio de relación entre las administraciones públicas», *Teoría y derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 4, pp. 246 y ss. y Sosa Wagner, F. y Fuertes, M. (2010), «El principio de lealtad institucional», en Santamaría Pastor, J.A. (coord.), *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, pp. 901 y ss.

15 BOE nº 268, de 6 de noviembre de 2024.

legal». En el citado art. 24 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, se prevén un conjunto de medidas aplicables, a aprobar por el Consejo de Ministros, cuando se declare una zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil, previéndose, no solo ayudas directas a los afectados, sino también la posibilidad de adoptar un conjunto de «Medidas fiscales».

En este contexto, en el RD 6/2024 se regula un Capítulo III, en el que se establecen «Medidas fiscales», a cuyo análisis se dedicará una buena parte de este trabajo.

En este sentido, las medidas tributarias adoptadas por el RDL 6/2024 se establecen en una triple dirección:

- en primer lugar, se encuentran aquellas orientadas a facilitar el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias y trámites procedimentales;
- en segundo lugar, se prevé la concesión de determinados beneficios y exenciones fiscales.
- Finalmente, en tercer lugar, se contienen previsiones en materia de financiación de las entidades locales; concretamente, las dirigidas a financiar la reparación de los daños ocasionados por la DANA.

Dada la magnitud de la tragedia, pocos días después, se aprueba un nuevo Real Decreto-ley 7/2024, de 11 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para el impulso del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (en adelante RDL 7/2024), con la finalidad de «complementar las actuaciones descritas con otra serie de instrumentos adicionales dirigidos a paliar las consecuencias de la catástrofe», tal y como reza en su Preámbulo¹⁶.

Un desastre de tal calado y el actual contexto de crisis económica justifica que las medidas tributarias adoptadas, en primera instancia, se orienten a facilitar el cumplimiento de los deberes de colaboración con la Administración tributaria y que traten de compaginar el deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos –sancionado en el art. 31 de la Constitución Española– con las exigencias derivadas de la situación excepcional, tanto personal como económica, y el consiguiente menoscabo del principio de capacidad contributiva de los obligados tributarios especialmente afectados.

Otro problema es que, a medio o largo plazo –y ésta es una cuestión que el tiempo determinará–, se impongan medidas tributarias de diferente signo. La unidad de la actividad financiera, o la conexión ingreso-gasto, hace tiempo que han dado paso a lo que se ha denominado la «funcionalización de la Hacienda Pública»¹⁷: una Hacienda al servicio y orientada a la consecución de los fines

¹⁶ BOE nº 273 de 12 de noviembre de 2024.

¹⁷ Lozano Serrano, C. (1987), «Intervencionismo y Derecho Financiero», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº55, pp. 325 y ss. y Rodríguez Bereijo, A. (1983), «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, nº 53, pp. 75 y ss.

constitucionalmente sancionados en el Capítulo III, del Título I de la Constitución, bajo la rúbrica «De los principios rectores de la política social y económica», artículos 39 a 52. No está de más recordar que su fundamento se sitúa en la propia condición de Estado social –art. 1.1 CE–, y que exigen una actuación de los poderes públicos dirigida a asegurar y proteger a la familia, el progreso social y económico, el trabajo, la Seguridad Social y la «asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad», los derechos económicos y sociales de los trabajadores, la salud, la cultura, el medio ambiente, el patrimonio histórico, la vivienda «digna y adecuada», la atención a las personas con discapacidad y a la tercera edad, como rezan sucesivamente los respectivos preceptos. Qué mejor ocasión de utilizar el sistema tributario, no únicamente como medio de obtener recursos por los Entes públicos, sino también para atender las necesidades perentorias y excepcionales de los ciudadanos, logrando la efectividad de todos esos derechos sociales.

Por lo demás, desde el punto de vista de técnica normativa, el empleo del Decreto-Ley para adoptar las medidas tributarias –en este caso, sí– está plenamente justificado.

Como desatacó Ramallo Massanet, la «legislación de coyuntura» es, en ocasiones, la oportuna respuesta, en un determinado momento, para adoptar medidas que necesitan rango de Ley¹⁸, y no parece ser este supuesto uno de los que podrían ejemplificar el abuso, que no el uso, de este instrumento, por mucho que se haya convertido, de un tiempo a esta parte, en una forma ordinaria de «legislar»¹⁹.

Una parte importante de los Preámbulos de ambos Reales Decretos-Leyes 6/2024 y 7/2024 se detiene en explicar que concurren las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad –en tanto que requisitos previstos en el artículo 86 de la Constitución Española–, trayendo incluso a colación la habilitación legal contenida en el art. 24 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil –alusión que, por lo demás, no es necesaria, al concurrir los presupuestos habilitantes, constitucionalmente establecidos–.

De igual manera, ambos Preámbulos se ocupan de justificar la no afectación de los límites materiales del Decreto-Ley, haciendo una especial referencia a la materia tributaria.

En este sentido, conviene tener presente la doctrina constitucional, según la cual: «Para interpretar el límite material del art. 86.1 CE y, por tanto, determinar si ha existido «afectación» del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE, el Tribunal tiene declarado que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber

¹⁸ Ramallo Massanet, J. (2003), «El Decreto-Ley en materia tributaria», *Derecho Privado y Constitución*, nº 17, p. 427.

¹⁹ Sobre el tema, vid. Aragón Reyes, M. (2016), *Uso y abuso del Decreto-Ley. Una propuesta de reforma constitucional*, Isutel. Sobre el abuso constante y exagerado del decreto-ley como forma de aprobación de normas con rango de ley vid. Cazorla Prieto, L.M.^a (2013), «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 157, (edición digital) y Navarro Sanchís, F. (2012), «Acerca de la llamada amnistía fiscal (I)», *Juris*, nº 3, (edición digital).

general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» vulnerando, en consecuencia, el art. 86.1 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6; 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5; 73/2017, FJ 2; 78/2020, FJ 3; 156/2021, de 16 de septiembre, FJ 6, y 17/2023, de 9 de marzo, FJ 3 A).

A fin de valorar si se ha producido dicho efecto, es preciso tener en cuenta, en cada caso, «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7; 83/2014, FJ 5; 73/2017, FJ 2; 156/2021, FJ 6, y 17/2023, FJ 3 A)²⁰.

Finalmente, debe destacarse, por esperanzadora, la referencia expresa, contenida en ambos Preámbulos, a los principios de buena regulación recogidos en el art. 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: principios tan importantes como los de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia que deben presidir –como no puede ser de otro modo–, el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria. En este sentido, la aprobación de cualquier norma debe ser el correlato lógico del derecho a una buena legislación. Como afirmase el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 273/2000, de 15 de noviembre, «de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites»²¹.

4. Medidas procedimentales en materia de suspensión y extensión de plazos: análisis y cuestiones pendientes

La destrucción de bienes generada por la DANA puede suponer un obstáculo insalvable para que los propios obligados tributarios, o sus asesores fiscales o abogados, puedan cumplir –económica o formalmente– con las obligaciones tributarias o trámites procedimentales pendientes, o con la posibilidad de ejercer determinados derechos –fundamentalmente, los relativos al derecho de petición–.

Parece razonable que se prevea una suspensión o ampliación de los plazos que regulan los procedimientos tributarios para permitir el derecho a efectuar alegaciones, proponer pruebas, cumplir con el deber de colaborar con la Admi-

²⁰ STC 11/2024 de 18 de enero, F.J. 2.

²¹ STC 273/2000, de 15 de noviembre, F.J. 11.

nistración tributaria, presentar autoliquidaciones o efectuar el pago de las deudas o sanciones tributarias, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

En este sentido, el artículo 8 del RDL 6/2024, modificado por el RD 7/2024²², regula las siguientes cuestiones relativas a la suspensión y ampliación de determinados plazos, en materia tributaria.

El ámbito de aplicación subjetivo de dicho precepto se circunscribe a los siguientes casos:

- obligados tributarios cuyo volumen de operaciones, en 2023, no hubiera superado 6.010.121,04 euros, y el resto de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas que, a 28 de octubre de 2024, tuvieran su domicilio fiscal, su establecimiento de explotación o bienes inmuebles declarados como afectos a su actividad, ubicados en cualquiera de los municipios o áreas de los mismos afectados por la DANA (detallados en el Anexo del RDL 6/2024).
- Los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y grupos de declaración consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, cuando la entidad dominante o representante, o cualquiera de las entidades dependientes, esté domiciliada, tenga su establecimiento de explotación o bienes inmuebles declarados afectados a su actividad en dicho ámbito territorial.

Llama la atención el hecho de que el ámbito subjetivo de aplicación se restrinja y atienda al volumen de operaciones del año 2023, sin que se haga referencia a ningún motivo aparente que lo justifique. Ello puede suponer una diferencia de trato carente de una justificación objetiva y razonable, con un resultado desproporcionado: por muy elevada que sea la capacidad económica del obligado tributario, las consecuencias materiales, económicas y logísticas que la DANA puede haber ocasionado justificarían, sobradamente, la aplicación de esta previsión normativa en idénticas condiciones.

Por lo que respecta a los obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, no está regulada la aplicación del precepto para supuestos en los que, aun no teniendo su domicilio fiscal en las zonas previstas en la norma, tuviesen intereses económicos (como pudiera ser un bien inmueble) o personales (familiares, hasta un cierto grado de consanguinidad o afinidad) en dichos municipios o áreas.

Como no podría ser de otra forma, y de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única del RDL 6/2024, estas medidas se aplicarán a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad al 28 de octubre de 2024 y que no hubieran finalizado a dicha fecha, así como a los procedimientos iniciados desde ese momento hasta el 30 de enero de 2025.

Los plazos que se amplían son de variada índole, y podrían sintetizarse en los siguientes.

22 Vid. Disposición Final segunda del RDL 7/2024.

- Plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, cuyo vencimiento se encuentre entre el 28 de octubre y el 31 de diciembre: se amplía el plazo hasta el 30 de enero de 2025²³.
- Plazo para la remisión electrónica de los registros de facturación del mes de noviembre de los sujetos pasivos del IVA que lleven sus libros registros a través de la Sede electrónica: pueden remitirse a la AEAT hasta el 16 de diciembre de 2024²⁴.
- Plazos para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación y demás procedimientos de revisión, que no hayan concluido el 28 de octubre de 2024: se extienden hasta el 30 de enero de 2025, salvo que el plazo otorgado por la norma general sea mayor (resultando de aplicación en este caso).
- Concesión del aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria de 24 meses (sin devengo de intereses de demora durante los primeros seis meses) correspondiente a declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, cuyo plazo de presentación e ingreso finalice entre el 28 de octubre de 2024 y el 30 de enero de 2025, ambos inclusive (aplicable también a las deudas tributarias correspondientes a retenciones, pagos fraccionados del IS y las derivadas de tributos que deban ser repercutidos). Las solicitudes de aplazamiento deben haber sido presentadas hasta esa fecha, y reunir los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).
- Plazos en materia subastas celebradas por la AEAT y adjudicación de bienes²⁵ que no hayan concluido el 7 de noviembre de 2024: hasta el 30 de enero de 2025.
- Plazos de ingreso de la deuda tributaria en periodo voluntario o en periodo ejecutivo, así como de las fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, que no hayan concluido el 7 de noviembre

23 Aplicable, también, a todas las obligaciones tributarias derivadas de la normativa reguladora de los impuestos especiales y medioambientales y en relación con las obligaciones contables e informativas correspondientes a los establecimientos inscritos situados en municipios o áreas recogidos en el Anexo del RDL 6/2024, cualquiera que sea el domicilio fiscal de los obligados tributarios.

24 Art. 62.2 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

25 Artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR).

Se complementa esta medida con dos previsiones adicionales:

– Posibilidad del licitador de solicitar la anulación de las pujas y la liberación de los depósitos constituidos (subastas celebradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal del «Boletín Oficial del Estado»), siempre que la fase de presentación de ofertas se hubiese iniciado antes del 28 de octubre de 2024 y no hubiese finalizado antes de dicha fecha, cuando el licitador tuviera su domicilio fiscal, su establecimiento de explotación o bienes inmuebles declarados como afectos a su actividad, ubicados en cualquiera de los municipios o áreas de los mismos del Anexo del RDL 6/2024 o allí radiquen los bienes objeto de enajenación.

de 2024: hasta el 5 de febrero de 2025 (salvo que el otorgado por la norma general sea mayor; en cuyo caso, éste resultará de aplicación)²⁶.

- Plazos para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas contra actuaciones de la AEAT, o referidas a tributos o derechos aduaneros gestionados por ésta, que no hayan concluido el 28 de octubre de 2024: hasta el 30 de enero de 2025, salvo que el otorgado por la norma general sea mayor (en cuyo caso, éste resultará de aplicación).
- En todos los supuestos de ampliación de plazos, el art. 8.5 del RDL 6/2024 precisa que, si el obligado tributario atendiera a requerimientos o solicitudes de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones o recursos, se considerará realizado el trámite.
- En materia de plazo máximo de duración de los procedimientos, el período comprendido entre el 28 de octubre de 2024 y el 30 de enero de 2025 no computará a efectos del plazo máximo de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la AEAT, ni en los de recuperación de Ayudas de Estado²⁷.
- En materia de prescripción, tampoco computará el período comprendido entre el 28 de octubre de 2024 y el 30 de enero de 2025, ni los que resulten de aplicación en materia de recuperación de Ayudas de Estado, ni a efectos del cómputo del plazo de 6 meses para el inicio del procedimiento sancionador establecido en el apartado segundo del artículo 209 LGT.
- En materia de cómputo de los plazos de duración máxima de los procedimientos económico-administrativos referidos a obligados tributarios con domicilio en el ámbito territorial de aplicación de la norma, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin, cuando se acredite

Derecho a la devolución del depósito y, en su caso, del precio del remate ingresado, cuando así lo soliciten, los licitadores y los adjudicatarios que cumplan los mismos requisitos en cuanto a las subastas en las que haya finalizado la fase de presentación de ofertas y siempre que no se hubiera emitido certificación del acta de adjudicación de los bienes u otorgamiento de escritura pública de venta a 7 de noviembre de 2024, no siendo de aplicación la pérdida del depósito regulada en el artículo 104.bis letra f) del RGR.

26 En estos casos, el párrafo segundo del art. 8.4 del RDL 6/2024 añade que los obligados tributarios que se hayan beneficiado de la ampliación de estos plazos se considerarán al corriente de sus obligaciones tributarias a efectos del artículo 74.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

27 Sin perjuicio, añade el art. 8.7 del RDL 6/2024, de que, durante dicho período, la Administración podrá impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles, los internos y aquéllos que no generen nuevos trámites a cumplimentar por los obligados tributarios.

La deficiencia técnica de esta última previsión es alarmante, y debe entenderse que se está refiriendo a aquéllos que no precisen la intervención de los obligados tributarios.

Igualmente, se contempla, en estos casos, lo siguiente en relación con los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y con los grupos de entidades que tributen en el régimen especial de grupos de entidades del IVA regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA Añadido: en el caso de verse afectada una entidad que no sea la representante del grupo, la medida resultará de aplicación respecto del procedimiento correspondiente a la entidad representante del mismo.

un intento de notificación entre el 28 de octubre y el 30 de enero de 2025. Adicionalmente, en estos casos, el plazo para recurrir la resolución no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación, de conformidad con los requisitos establecidos en la LGT, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento.

- Plazo extraordinario de renunciaciones al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El art. 12 del RD 7/2024 contempla que aquellos contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas en los términos municipales citados en el Anexo del RDL 6/2024, y que no hubiesen cesado su actividad con anterioridad a 29 de octubre de 2024, puedan renunciar a la aplicación del método de estimación directa durante el mes de diciembre de dicho año, o bien, de manera tácita, mediante la presentación, en el plazo reglamentario de la declaración correspondiente al pago fraccionado del cuarto trimestre de 2024, en la forma dispuesta para el método de estimación directa²⁸.

Adicionalmente, se elimina la vinculación obligatoria que, durante tres años, se establece legalmente para tal renuncia al método de estimación objetiva del IRPF, del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, pudiendo volver a determinar, con arreglo a dicho método, el rendimiento de la actividad económica en 2025 o 2026²⁹.

- Medidas en materia catastral. El art. 10 del RDL 6/2024 contempla una serie de medidas en el ámbito de competencias de la Dirección General del Catastro, aplicables a los obligados tributarios cuyo domicilio fiscal se ubique en alguno de los municipios incluidos en el Anexo, o bien sean titulares de bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales allí ubicados.

Así, se extienden o suspenden los siguientes plazos hasta el 30 de enero de 2025: 1) los plazos de presentación de declaraciones catastrales, cuyo vencimiento se produzca entre el 28 de octubre y el 31 de diciembre; 2) los plazos para interponer recursos y reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados por la Dirección General del Catastro, y 3) los plazos para formular alegaciones, atender requerimientos de proce-

28 De conformidad con lo dispuesto en el art. 12.1 del RDL 7/2024: «La renuncia extraordinaria prevista en este apartado implicará que el rendimiento neto de la totalidad de sus actividades se determinará en el período impositivo 2024 con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, si bien las obligaciones formales correspondientes a dicho período impositivo serán las previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo».

29 Para volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2025 o 2026, se deben cumplir los requisitos para su aplicación y revocar la renuncia al método de estimación objetiva en el plazo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 33 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2025 o 2026, según corresponda, en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

dimientos catastrales y solicitudes de información con trascendencia catastral que no hayan concluido el 28 de octubre de 2024.

Cierto es que la respuesta normativa ha sido rápida y, además, en una situación de urgencia y necesidad acuciante. Sin embargo, se estima que los nuevos plazos concedidos son manifiestamente insuficientes, teniendo en cuenta que, en términos del RDL 7/2024, se está ante el mayor desastre natural en la historia reciente del nuestro país, por el número de víctimas mortales y la gravedad de los daños personales y materiales.

En este sentido, podría haberse previsto que, llegado el momento, se pudiera establecer una nueva ampliación de los plazos; posibilidad que sí que se ha regulado por la Disposición adicional décima del RDL 6/2024, en materia de suspensión de plazos procesales, en la que se prevé que se pueda acordar la prórroga de esos plazos judiciales por Acuerdo del Consejo de Ministros, previa consulta al Consejo General del Poder Judicial, si se mantienen las circunstancias que justifican la suspensión. Al no haberse hecho así, llegado el caso, será necesaria la aprobación de otro Decreto Ley en el que así se establezca.

Por lo que respecta a la ampliación de los plazos de ingreso de la deuda tributaria hasta el 5 de febrero de 2025, se debería haber previsto que, una vez finalizado el nuevo plazo para ingresar la deuda tributaria, se contemplase la posibilidad de conceder un aplazamiento por el plazo restante, hasta los 24 meses previstos por el art. 8 del RDL 6/2024, procurando, de este modo, idénticas condiciones de pago para los obligados tributarios afectados por la DANA que aquellos que ya habían solicitado aplazamiento con anterioridad al 28 de octubre de 2024.

Asimismo, debería considerarse la posibilidad de que las declaraciones reguladas por el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión y por su normativa de desarrollo, pudiesen disfrutar de idénticas condiciones. El art. 112.1 del mencionado Reglamento contempla tal posibilidad, al establecer que las autoridades aduaneras podrán conceder al deudor facilidades de pago distintas del pago aplazado con la condición de que se constituya una garantía; añadiendo, incluso, en su apartado 3, que es posible dispensar garantía o exigir intereses cuando «sobre la base de una evaluación documentada de la situación del deudor, se determine que eso podría provocar dificultades graves de orden económico o social»³⁰.

En relación con la referencia a la duración de los procedimientos y la prescripción, no está de más recordar que el artículo 68 LGT, en sus apartados primero y segundo –por lo que hace a derecho a liquidar y a recaudar, respectivamente–, regula la interrupción de los plazos de prescripción: «b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción

30 En idéntico sentido, Ibáñez Marsilla, S. (2023): «Impuestos arancelarios», en Álvarez Martínez, J, Herrera Molina, P.M. y García Moreno, A. (coord.), *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, 20ª edición, Aranzadi, p. 934.

penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o auto-liquidación de la deuda tributaria».

No resulta cuestionable, por tanto, que la interposición de un recurso en vía administrativa –sea un Recurso de Reposición, una Reclamación Económico-administrativa o un Recurso de Alzada–, al ser tramitado por un órgano administrativo, interrumpe el plazo de la Administración para liquidar o recaudar la deuda tributaria, y también la interrumpen las actuaciones del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos que supongan su impulso –así, el escrito de alegaciones, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012–³¹. Prescripción que, por lo demás, debe ser declarada de oficio –art. 69 LGT y Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2014–³².

Cuestión distinta es la de admitir que, una vez interpuesto ese recurso administrativo –no judicial–, la paralización de su tramitación –porque, ni el órgano administrativo realiza ningún acto impulso o resolución, ni el recurrente presenta ningún escrito que suponga avance en su tramitación–, durante más de 4 años, produce la prescripción de la correspondiente potestad. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo, por todas, en las Sentencias, dictadas en sendos Recursos de Casación para unificación de doctrina, de 5 de noviembre de 2012, y de 12 de noviembre de 2012 –que alude a muchas anteriores–, sin que, para ello, sea obstáculo que se hubiera pagado la deuda tributaria³³.

Aplicando esta doctrina jurisprudencial al caso que se está analizando, al preverse la suspensión temporal del plazo para resolver el recurso administrativo, resulta razonable pensar que ese período de tiempo de suspensión comporta la correlativa ampliación del plazo máximo de 4 años para que, en caso de paralización de la tramitación del recurso administrativo, pueda consolidarse la prescripción de la potestad para liquidar o recaudar.

Finalmente, el art. 10 del RDL 7/2024 establece que estas medidas que acaban de analizarse se aplicarán a todos los obligados tributarios, en relación con los tributos y obligaciones tributarias cuyas actuaciones, trámites y procedimientos se rijan por lo establecido en la LGT y sus reglamentos de desarrollo, sean realizados y tramitados por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, y que tengan relación con los municipios incluidos en el anexo del RDL 6/2024. Y, asimismo, también rigen, en el caso de las Entidades Locales, para las actuaciones, trámites y procedimientos regulados por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, LHL).

31 Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2012, Rec. nº 3485/2008 (ECLI:ES:TS:2012:1410).

32 Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2014, Rec. nº 492/2012 (ECLI:ES:TS:2014:1720).

33 Sentencias del Tribunal Supremo, dictadas en sendos Recursos de Casación para unificación de doctrina, de 5 de noviembre de 2012, Rec. nº 94/2009 (ECLI:ES:TS:2012:7628), y de 12 de noviembre de 2012, Rec. nº 347/2009 (ECLI:ES:TS:2012:7532).

Así pues, tratándose de actuaciones de aplicación de los tributos que se lleven a cabo por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pero que se rijan por la LGT y su normativa de desarrollo, estas previsiones afectarán a todos los obligados tributarios con el único requisito de que tengan relación con los municipios incluidos en el anexo del RDL 6/2024.

Se trata de una previsión mucho más amplia que la contenida en el art. 8 del RDL 6/2024. Debe entenderse que corresponderá al obligado tributario acreditar la relación con tales municipios para poder beneficiarse de las medidas en materia de suspensión y extensión de plazos.

5. Beneficios fiscales previstos en los RDL 6/2024 y 7/2024: análisis y propuesta de mejora

El punto de partida a la hora de aproximarse al estudio de cualquier supuesto de exención tributaria –total o parcial–, incluso de cualquier tipo de beneficio fiscal previsto legalmente, es el siguiente: su absoluta legitimidad en tanto que modalidad del deber de contribuir basada en referentes de justicia³⁴, pues, como afirmase la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, respecto del principio de generalidad: «Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado»³⁵.

Por tanto, «la exención o la bonificación –privilegio de su titular– como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia o por razones de técnica tributaria), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando "se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cual-

34 Desde las bases sentadas por Sainz de Bujanda, F. (1963): «La teoría jurídica de la exención tributaria: Informe para un coloquio», en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho financiero III*, Instituto de Estudios Políticos, pp. 385 y ss., hasta la teoría de la exención tributaria de Lozano Serrano, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988 y Herrera Molina, P.M. (1990), *La exención tributaria*, Colex. Vid. un estudio sobre la evolución del tema en Bosch Cholbi, J.L. y Montesinos Oltra, S. (1995), «Los derechos adquiridos y las exenciones tributarias (*Excursus* al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 1995)», *Jurisprudencia Tributaria III*, pp. 1210 y ss.

35 STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, F.J. 7.

quier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31»³⁶.

Teniendo en cuenta estos parámetros, nada puede objetarse, en principio, a cuantas exenciones considere el Legislador oportunas que, teniendo en cuenta el impacto en la capacidad económica de los obligados tributarios especialmente afectados por la DANA, estén orientadas al pleno restablecimiento de la normalidad en dichas zonas afectadas o se dirijan a la consecución efectiva de cualquier de los principios rectores de la política social y económica, recogidos constitucionalmente –como se ha hecho referencia, con anterioridad–.

5.1. Exenciones de las ayudas directas a empresas y profesionales especialmente afectados por la DANA

Las ayudas directas a empresas y profesionales especialmente afectados por la DANA están reguladas en el art. 11 del RDL 6/2024³⁷.

Serán beneficiarios de las ayudas los obligados tributarios, empresarios o profesionales, que, a 28 de octubre de 2024, tuvieran su domicilio fiscal, su establecimiento de explotación o bienes inmuebles afectos a su actividad, ubicados en cualquiera de los municipios, o áreas de los mismos, comprendidos en la zona afectada por la DANA (detallados en el Anexo del RDL 6/2024).

Debe tratarse de empresas y profesionales «en activo», ya que se establece como requisito que estuvieran dados de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores el 28 de octubre de 2024, y que hubiesen presentado las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2023 del IRPF con actividades económicas declaradas –en el caso de los trabajadores autónomos–, o del Impuesto sobre Sociedades con ingresos declarados –en el caso de las entidades con personalidad jurídica propia legalmente constituidas en España–.

Adicionalmente, la concesión de esta ayuda quedará condicionada a que el beneficiario siga de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores hasta el día 30 de junio de 2025.

Estas ayudas se conceden, para las personas jurídicas, en función del volumen de operaciones del ejercicio 2023, declarado o comprobado por la Administración en el marco del IVA, o, en su defecto, el importe neto de la cifra de negocios³⁸. Sin embargo, y ésta es una cuestión más que discutible, los empresarios o profesionales personas físicas percibirán un importe único de 5.000 Euros. Tal diferenciación de trato es difícilmente asumible, por carecer de justificación objetiva y razonable. Los empresarios o profesionales personas físicas, con carácter general, pueden cuantificar de idéntica manera su volumen de operaciones o su cifra de negocios.

³⁶ Por todas, STC 57/2005, de 14 de marzo de 2005, F.J. 4., y en idéntico sentido STC 67/2023 de 6 de junio, F.J. 3.

³⁷ Modificado por la Disposición final octava apartado 4 del RDL7/2004.

Corresponde a la AEAT la tramitación de las ayudas y su pago, de acuerdo con el procedimiento de devolución y con lo previsto en el artículo 11 del RDL 6/2024.

Las consecuencias fiscales son relevantes: estas ayudas se consideran rentas exentas de tributación, y no se integrarán en la base imponible del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, en cada caso.

El artículo 9 del RDL 6/2024 establece el carácter inembargable (a los efectos de lo dispuesto en el artículo 169.5 de la LGT) tanto de estas ayudas, como de las posibles devoluciones tributarias que se deriven de las medidas fiscales contenidas en dicho precepto³⁹.

5.2. Beneficios fiscales en las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El art. 12.1 RDL 6/2024 concede la exención de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondientes al ejercicio 2024, referidas a los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales situados en los municipios incluidos en su Anexo y que hayan resultado dañados como consecuencia directa de la DANA⁴⁰.

Se trata de una exención rogada, que requiere acreditar (y aquí, lógicamente, regirá el principio de libertad de prueba) que, tanto las personas como los bienes en ellos ubicados, han tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes, hasta la reparación de los daños sufridos, o las pérdidas en las producciones agrícolas y ganaderas.

En tanto en cuanto este precepto limita la aplicación de la exención únicamente a los casos en que se haya producido el realojamiento en otras viviendas o locales «diferentes», se está privando de su disfrute por quienes han visto gravemente afectada su vivienda o local, pero, por la tipología de su distribución en varias plantas, han podido seguir habitándola, por ejemplo, en una planta superior; situación, por lo demás, muy frecuente en caso de los municipios afectados.

También se prevé que, si el obligado tributario ya hubiera satisfecho el impuesto, podrá solicitar la devolución de las cantidades ingresadas, sin que

38 El importe de las ayudas será el siguiente:

Volumen de operaciones/importe neto de la cifra de negocios ejercicio 2023 (M: millones de euros)	Importe (euros)
≤ 1M	10.000
> 1M ≤ 2M	20.000
>2M ≤6M	40.000
> 6M ≤10M	80.000
> 10M	150.000

39 En idéntico sentido, Disposición Adicional segunda del RDL 7/2024.

40 La exención incluye los recargos legalmente autorizados sobre los mismos, si los hubiere.

exista previsión de que, a su vez, se abonen intereses de demora, lógicamente. Es polémica, cuanto menos, la aprobación de una exención con efectos retroactivos, que podría ser considerada como una ayuda pública y ser sometida a gravamen. En estos supuestos se debería contemplar expresamente su no tributación.

Por idénticos motivos, podría haberse complementado esta medida con el establecimiento de exenciones en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio por lo que respecta a la titularidad de derechos reales sobre los mismos, imputaciones de rentas inmobiliarias y rendimientos de capital inmobiliario, pues, en estos casos, no es que exista una capacidad económica potencial que pueda resultar gravable, sino que, cuando así se acredite, de mantenerse la tributación en el respectivo Impuesto de esas concretas situaciones, se estará gravando una capacidad económica ficticia, virtual o irreal⁴¹.

5.3. Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Actividades Económicas

El art. 12.2 del RDL 6/2024 aprueba una reducción en el Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente al ejercicio 2024 a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales, cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad estén situados en los municipios citados en su Anexo.

Al igual que la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se trata de una exención rogada, que exige acreditar la existencia de daños causados por la DANA, siempre que hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad. Acreditación que exigirá la aportación de prueba que así lo refleje, pero sin que se limite el tipo ni modo para probar esos daños.

La reducción será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad –ya sea en los mismos locales, ya sea en otros habilitados al efecto–, sin perjuicio de considerar, cuando la gravedad de los daños producidos dé origen a ello, el supuesto de cese en el ejercicio de aquella, que surtirá efectos desde el día 31 de diciembre de 2023.

También está previsto, en este supuesto, que, si el obligado tributario ya hubiera satisfecho el impuesto, podrá solicitar la devolución de las cantidades ingresadas, sin que se le asocie la percepción de intereses de demora por ello.

Teniendo en cuenta la limitación temporal prevista para el disfrute de la reducción en el IAE únicamente al ejercicio 2024, el momento en que se ha producido esta catástrofe, y que el 1 de enero de 2025 se devenga, de nuevo, el

⁴¹ Sobre el gravamen de capacidades económicas potenciales o ficticias, por todas, vid. sentencias del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021; 62/2023, de 27 de mayo; 67/2023, de 6 de junio de 2023; 149/2023, de 7 de noviembre de 2023.

Impuesto –art. 89.2 LHL, hubiera resultado procedente ampliar su aplicación también al ejercicio 2025.

5.4. El olvidado Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Resulta paradójico que, habiéndose producido ingentes pérdidas y roturas de automóviles, las previsiones relativas a beneficios fiscales atinentes a impuestos locales hayan olvidado el establecimiento de una exención en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –tanto para 2024 como, en su caso, para 2025–, cuando se acredite la existencia de daños causados por la DANA que determinen la baja definitiva del vehículo.

En este impuesto, el artículo 96 LHL prevé que el devengo se produzca el primer día del período impositivo (que coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos), y, a buen seguro, el plazo para su ingreso se habrá consumado ya, en la fecha en que se ha producido esta catástrofe. Por eso, resultaría procedente introducir, normativamente, la obligación local de devolución de las cuotas ya ingresadas –sin intereses de demora a favor del contribuyente–⁴².

5.5. Exenciones en materia de tasas estatales

Los apartados 5, 8 y 9 del art. 12 del RDL 6/2024 aprueban la exención de las siguientes tasas:

- Tasas del organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico establecidas por la Ley 16/1979, de 2 de octubre, por la tramitación de las bajas de vehículos solicitadas como consecuencia de los daños producidos por la DANA y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados por idénticas causas, siempre que la persona titular del vehículo acredite disponer del seguro obligatorio de responsabilidad civil del automóvil en el momento en que se produjo el daño.
- Tasa de acreditación catastral –establecida en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo–, por la expedición por parte de la Dirección General del Catastro de certificaciones sobre inmuebles ubicados en municipios contemplados en el Anexo del RDL 6/2024.
- Tasas de expedición o renovación del Documento Nacional de Identidad reguladas en la Ley 84/1978, de 28 de diciembre, por la que se regula la tasa por expedición del Documento Nacional de Identidad, durante el

⁴² Pudiera ser que el coste de la gestión de la devolución no se correspondiese con el reducido importe de las cuotas de este impuesto local. En ese caso, una alternativa sería la exención del Impuesto para los dos ejercicios posteriores a la adquisición de otro vehículo.

periodo comprendido entre la entrada en vigor del RDL 6/2024 y el 30 de enero de 2025.

- Tasas por tramitación de autorizaciones administrativas, solicitudes de visados en frontera y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería durante el periodo comprendido entre la entrada en vigor del RDL 6/2024 y el 30 de enero de 2025. Esta exención favorece a los solicitantes de visado y las personas a cuyo favor se tramiten las autorizaciones o los documentos previstos en el artículo 44 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social domiciliados en los municipios citados en el Anexo del RDL 6/2024.

5.6. Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Disposición final segunda del RDL 6/2024 modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, introduciendo un nuevo supuesto de exención, en el art. 45.I B), según el cual estarán exentas las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal conforme a los artículos 31 a 40 del RDL 6/2024.

5.7. Exenciones y otras medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Por lo que respecta al IRPF, las medidas adoptadas son varias.

El artículo 12.7 del RDL 6/2024 declara exentas de tributación en IRPF las ayudas por daños previstas por su artículo 3; esto es, las ayudas destinadas a paliar daños personales, daños materiales en vivienda y enseres, y en establecimientos industriales, mercantiles y de servicios, y por prestaciones personales o de bienes de personas físicas o jurídicas.

El artículo 11 del RDL 7/2024 establece una reducción, en 2024, del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva en el IRPF y de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del IVA.

Se trata de una reducción del 25% para los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas en los términos municipales citados en el anexo del RDL 6/2024⁴³.

⁴³ Esta reducción se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos resultante después de aplicar la reducción prevista en el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Idéntica reducción del 25% de las cuotas devengadas por operaciones corrientes se aplicará a los sujetos pasivos del IVA que desarrollen actividades empresariales o profesionales en los mismos, entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, y que estén acogidos al régimen especial simplificado⁴⁴.

En último lugar, el artículo 16 del RDL 6/ 2024 contempla medidas relativas al segundo plazo del pago del IRPF. Para los obligados tributarios que tuvieran su domicilio fiscal, su establecimiento de explotación o bienes inmuebles afectos a su actividad, ubicados en cualquiera de los municipios o áreas de los mismos, incluidos en el Anexo del RDL 6/2024, que, el día 7 de noviembre de 2024, no hubieran efectuado el ingreso correspondiente al segundo plazo del IRPF de 2023, se extenderá el período voluntario de pago hasta el 5 de febrero de 2025⁴⁵.

En el caso de domiciliación del pago, tampoco se hará efectivo el cargo por parte de las entidades colaboradoras hasta dicha fecha para los obligados tributarios con domicilio fiscal en la provincia de Valencia. Llama la atención que, en este caso, el ámbito espacial de aplicación de la norma se amplíe a la provincia de Valencia, y no se circunscriba a los municipios o áreas especialmente afectados por la DNA e incluidos en el Anexo del RDL 6/2024. Obviamente, en todo caso, ese aplazamiento del pago no genera el devengo de intereses de demora a favor del órgano administrativo.

Para los obligados tributarios con domicilio en los municipios, o área de los mismos, señalados en el Anexo del RDL 6/2024, si el cargo ya se hubiera efectuado se procederá a su retrocesión por parte de la entidad financiera en los tres días hábiles siguientes a la recepción de la comunicación que emita la AEAT, indicando los contribuyentes a los que deba realizarse la retrocesión, volviéndose a efectuar el 5 de febrero de 2025.

6. Medidas fiscales aprobadas en la Comunidad Valenciana: análisis y propuesta de mejora

La respuesta tributaria por parte de la Conselleria de Hacienda, Economía y Administración Pública de la Generalitat Valenciana se materializó con la aprobación del Decreto Ley 12/2024, de 12 de noviembre, del Consell (en adelante, DL 12/2024) de medidas fiscales de apoyo a las personas afectadas por las inundaciones producidas por la DANA de octubre de 2024⁴⁶.

En consonancia con esta previsión, se establece que, para la determinación de la cuantía del pago fraccionado correspondiente al último trimestre de 2024, el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado se reducirá en la parte proporcional del mismo que corresponda a las actividades económicas desarrolladas en dichos términos municipales.

44 Esta reducción se tendrá en cuenta para el cálculo de la cuota anual del régimen especial simplificado correspondiente al año 2024.

45 También se considerará que se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias a efectos del artículo 74.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

46 Artículo 44.4 de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana: «Igualmente, el Consell, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, podrá dictar

El instrumento normativo utilizado, al igual que los RDL 6 y 7/2024, es el adecuado. De hecho, cuanto se ha afirmado respecto de la justificación y conveniencia de esta fuente del Derecho, es aplicable al DL 12/2024, en idénticos términos.

El ámbito de aplicación territorial de las medidas aprobadas se circunscribe, como es lógico, a la totalidad o, cuando se especifique, a la parte del término municipal de las localidades incluidas en el Acuerdo del Consell, de fecha 4 de noviembre de 2024, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños producidos por el temporal iniciado el 29 de octubre de 2024, en la Comunitat Valenciana⁴⁷.

Nada se dice en el DL 12/2024 sobre los impuestos autonómicos aprobados en la Ley 6/2022, de 5 de diciembre, del Cambio Climático y la Transición Ecológica de la Comunitat Valenciana: el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, el Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera provenientes de instalaciones y el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

Según la Disposición final segunda de la Ley 6/2022, de 5 de diciembre, tales impuestos entrarán en vigor el 1 de enero de 2025. Debería preverse la exención temporal del Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, para aquellos establecimientos ubicados en los municipios a que resulte de aplicación el DL 12/2024.

6.1. Suspensión de los plazos de presentación e ingreso de autoliquidaciones

El art. 3 del DL 12/2024 prorroga, hasta el 31 de enero de 2025, la presentación y pago de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el juego e Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente, cuyo plazo de presentación e ingreso terminara entre el 28 de octubre y el 31 de diciembre de 2024.

Por lo que respecta a los beneficiarios de esta medida, la gravedad y excepcionalidad de las circunstancias han motivado la ampliación de los obligados tributarios que pueden acogerse a esta ampliación de plazos, que comprende,

disposiciones legislativas provisionales por medio de decretos-leyes sometidos a debate y votación en Les Corts, atendiendo a lo que preceptúa el artículo 86 de la Constitución Española para los decretos-leyes que pueda dictar el Gobierno de España.

47 DOGC nº 9974 bis de 04 de noviembre de 2024. Son los siguientes: Alaquàs, Albal, Albalat de la Ribera, Alborache, Alcàsser, l'Alcúdia, Aldaia, Alfafar, Alfarb, Algemesí, Alginet, Almussafes, Alzira, Benetússer, Benicull de Xúquer, Benifaió, Beniparrell, Bétera, Bugarra, Buñol, Calles, Camporrobles, Carlet, Catadau, Catarroja, Caudete de las Fuentes, Chera, Cheste, Chiva, Corbera, Cullera, Dos Aguas, Favara, Fortaleny, Fuenterrobles, Gestalgar, Godelleta, Guadassuar, Llaurí, Lliria, Llocnou de la Corona, Llombai, Loriguilla –(sólo núcleo urbano junto A3), Macastre, Manises, Massanassa, Mislata, Montroi/Montroy, Montserrat, Paiporta, Paterna, Pedralba, Picanya, Picassent, Polinyà de Xúquer, Quart de Poblet, Real, Requena, Riba-roja de Túria, Riola, Sedaví, Siete Aguas, Silla, Sincarcas, Sollana, Sot de Chera, Sueca, Tavernes de la Valldigna, Torrent, Turis, Utiel, València (pedanías Sur), Vilamarxant, Xirivella, Yátova.

no sólo a las personas y entidades cuyo domicilio fiscal radique en el ámbito territorial del Decreto ley, sino a las personas o entidades titulares de bienes o derechos sobre bienes inmuebles situados en dicho territorio –con relación a las obligaciones tributarias derivadas de la titularidad de dichos inmuebles–, y a las demás personas o entidades que acrediten que su obligación de presentación e ingreso en plazo de las autoliquidaciones ha resultado gravemente comprometida como consecuencia de los fenómenos meteorológicos acontecidos.

Al igual que se ha reclamado respecto de la ampliación de plazos en el ámbito estatal, deberían haberse aprobado unos plazos mayores. El escenario de emergencia existente (según términos del propio RD 12/2024), no tiene visos de restablecerse en tan corto plazo de tiempo. Es razonable pensar que, a 31 de enero de 2025, la situación siga impidiendo o dificultando gravemente el correcto cumplimiento de tales obligaciones tributarias.

No se ha regulado, de manera especial, un régimen diferenciado en materia de aplazamiento y fraccionamiento del pago de tales tributos. Por ello, se propone la introducción de una regulación específica por lo que respecta a la posibilidad de solicitar aplazamientos o fraccionamientos sin devengo de intereses de demora.

6.2. Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al amparo de lo dispuesto en el art. 46.1 c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se ha decidido aprobar dos deducciones autonómicas:

- una deducción por destinar cantidades a paliar los daños materiales sobre la vivienda habitual derivados del temporal, y
- una deducción por aportaciones a los fondos propios de entidades que desarrollen actividades económicas.

6.2.1. Deducción autonómica por destinar cantidades a paliar los daños materiales sobre la vivienda habitual derivados del temporal

Se trata de una deducción del 100%, en la parte autonómica del IRPF, de los gastos de reparación acometidos para hacer frente a los daños causados de forma directa y determinante por el temporal en viviendas habituales que estén situadas en el ámbito territorial del DL 12/2024.

Esta deducción es aplicable, exclusivamente, a gastos de reparación que afecten la vivienda habitual –no a otros locales, por tanto–, incluyendo los ele-

mentos comunes donde radique el inmueble, y excluyendo las cantidades destinadas a la adquisición de enseres domésticos de primera necesidad.

Tampoco se permite incluir los gastos e inversiones destinados a la reparación y conservación de inmuebles o partes de los mismos afectos al desarrollo de actividades económicas.

Tal deducción debería haberse extendido no sólo a la vivienda habitual sino a la totalidad de inmuebles de los municipios afectados; cuestión que favorecería e incentivaría la recuperación económica de tales municipios.

El importe máximo de la deducción es de 2.000 euros, y únicamente podrán disfrutar de la misma los contribuyentes que no superen determinados niveles de renta. Así, la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no puede ser superior a los 45.000 euros –en tributación individual–, o 60.000 euros –en tributación conjunta–, y está prevista una minoración de la cuantía para contribuyentes cuya liquidable general y de la base liquidable del ahorro esté comprendida entre 40.000 y 45.000 euros –en tributación individual–, o entre 55.000 y 60.000 euros –en tributación conjunta–⁴⁸. Se trata de una opción legislativa válida, pero la magnitud de los hechos acontecidos, dada su gravedad e intensidad, podría justificar el carácter universal de la deducción: máxime si se tiene en cuenta que únicamente afectará a las obras realizadas durante los ejercicios 2024 y 2025⁴⁹.

Si los contribuyentes hubieren percibido ayudas públicas destinadas para hacer frente a los mismos gastos, deberá descontarse de la base de la deducción el importe recibido por tal motivo.

Como medida de control, está previsto que únicamente generarán el derecho a la deducción las cantidades satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

48 Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 40.000 y 45.000 euros, en tributación individual, o entre 55.000 y 60.000 euros, en tributación conjunta, los importes y límites de deducción serán los siguientes:

- a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe máximo de la deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por } 5.000 \text{ la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y } 40.000)$.
- b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe máximo de la deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por } 5.000 \text{ la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y } 55.000)$.

49 Está prevista la posibilidad de en el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicar la totalidad o parte de la deducción en el periodo en que se genere dicho derecho, el importe no deducido podrá trasladarse a los cuatro periodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, su importe total.

6.2.2. Deducción autonómica por aportaciones a los fondos propios de entidades que desarrollen actividades económicas

El art. 5 del DL 12/2024 regula una deducción por aportaciones a los fondos propios de entidades que desarrollen actividades económicas que tiene como finalidad –tal y como se indica en el Preámbulo de la norma– contribuir a la obtención de recursos propios por las empresas, cuya sede de dirección efectiva radique dentro del ámbito territorial damnificado.

De carácter temporal –pues se limita a los períodos impositivos 2024 y 2025–, los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 45% en el IRPF, con un límite de 9.900 €, sobre las cantidades invertidas en la constitución o ampliación de capital de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y sociedades laborales o de aportaciones voluntarias u obligatorias efectuadas por los socios a las sociedades cooperativas.

Los requisitos adicionales para poder aplicar la deducción son los siguientes:

- la entidad en la cual hay que materializar la inversión debe tener su domicilio social y fiscal dentro del ámbito territorial de aplicación del DL 12/2024, y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.
- La entidad deberá ejercer una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación, no considerándose como tal las entidades cuya actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario⁵⁰.
- La entidad deberá contar, como mínimo, con una persona con contrato laboral y a jornada completa, o varias personas, siempre que la suma de sus jornadas laborales sea, al menos, equivalente a una completa, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación –excepto las sociedades laborales o sociedades cooperativas de trabajo asociado–.

Para poder aplicar la deducción, las operaciones societarias tienen que formalizarse, con carácter general, en escritura pública, en la que se especifique la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión⁵¹ y las participaciones adquiridas deberán mantenerse en el patrimonio del contribuyente

50 De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

51 Precisa el art. 5.1.b) del DL 12/2024 que «en el caso de las sociedades cooperativas y excepto en los supuestos de constitución, no será necesaria la formalización en escritura pública, debiéndose justificar la suscripción y desembolso de las aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social realizadas por las personas socias mediante una certificación firmada por quien ostente la secretaría de la cooperativa, con el visto bueno de la presidencia de la misma y con las firmas legitimadas notarialmente; cuando se hayan efectuado por la misma persona socia varias suscripciones o desembolsos durante el ejercicio, será suficiente con que se expida una única certificación, en la que consten todas las fechas de suscripción y desembolso».

durante un periodo mínimo de los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

Al igual que en la deducción por destinar cantidades para reparar los daños materiales sobre la vivienda habitual, en el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicar la totalidad o parte de deducción en el periodo en que se genere dicho derecho, el importe no deducido podrá trasladarse a los tres periodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, su importe total.

6.2.3. Propuesta de nuevas deducciones en el IRPF

En el ejercicio de las competencias normativas atribuidas por el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establecen las siguientes deducciones.

- Deducciones por las posibles subvenciones y ayudas públicas no exentas, que se perciban de la Comunidad Autónoma valenciana, y que tenga su origen en el temporal de viento y lluvias iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana (por ejemplo, las Ayudas urgentes para paliar la pérdida de bienes de primera necesidad de las personas físicas)⁵².
- Incremento de las deducciones autonómicas ya existentes –reguladas en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre–, que responden a circunstancias personales y familiares de los contribuyentes que tienen su domicilio en los municipios especialmente afectados incluidos en el Acuerdo del Consell, de 4 de noviembre de 2024.

Finalmente, no debe pasar inadvertida la respuesta de todos los ciudadanos del Estado español en general, y, especialmente del pueblo valenciano, que se movilizó desde el mismo instante en que comenzó a conocerse la trascendencia y gravedad del mayor desastre natural en la historia reciente de nuestro país, con cuantiosas consecuencias materiales y 229 víctimas mortales⁵³.

Esta respuesta puede y debe ser reconocida también en el ámbito tributario, en especial, por lo que respecta a las aportaciones, bien sean económicas o mediante la entrega de bienes en especie, que se están produciendo y canalizando a través de las entidades sin fines lucrativos –acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo–.

52 Decreto 163/2024, de 4 de noviembre, del Consell, por el que se aprueban las bases reguladoras y el procedimiento de concesión directa de ayudas urgentes para paliar la pérdida de bienes de primera necesidad de las personas físicas, producida por el temporal de viento y lluvias iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana (DOGC nº 9974, de 4 de noviembre de 2024).

53 Datos actualizados a fecha 25 de noviembre de 2024. Gobierno de España (25 noviembre 2024). Info DANA. Plan de Respuesta Inmediata, Reconstrucción y Relanzamiento. <https://www.lamoncloa.gob.es/info-dana/Paginas/2024/251124-datos-seguimiento-actuaciones-gobierno.aspx>

En este sentido, se propone el establecimiento de deducciones autonómicas incrementadas, que resulten de aplicación a los donativos efectuados a favor de entidades públicas o entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, cuando estén destinadas a paliar los efectos de las graves inundaciones producidas.

Por lo que respecta al voluntariado y la prestación de servicios gratuitos por parte de personas físicas, Blázquez y Martín trabajan una interesante idea que debería ser, al menos, objeto de valoración –aun reconociéndose las dificultades técnicas en cuanto a su regulación–⁵⁴.

Estos autores proponen que, en la reforma de la Ley 49/2022, debe reconocerse un beneficio fiscal por los costes en que incurra el voluntario para prestar dicho servicio, siempre que no sean reembolsados por la entidad no lucrativa con la que se colabora. A estos efectos, la entonces vigente Ley 6/1996, de 15 de enero, del Voluntariado, reconoce el derecho del voluntario a «Ser reembolsados por los gastos en el desempeño de sus actividades»⁵⁵. De ahí que, «en el caso de que el voluntario no obtenga dicho reembolso de los gastos, debería poder optar a un beneficio fiscal que, al menos, compense los gastos personales necesarios para los servicios otorgados»⁵⁶. El ahorro de gasto público que ha supuesto y supondrá el trabajo voluntario de tantas personas que están colaborando en las zonas afectadas justifica, sobradamente, tal deducción.

6.3. Incentivos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Son tres los incentivos que se han aprobado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto en el supuesto de adquisiciones lucrativas *mortis causa*, como para el supuesto de adquisiciones lucrativas *inter vivos*.

6.3.1. Bonificación en las adquisiciones lucrativas mortis causa

Tratándose de adquisiciones lucrativas mortis causa, el art. 6 del DL 12/2024 introduce una bonificación del 50% de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones, que resulta de aplicación únicamente a aquella parte de la cuota tributaria del citado Impuesto para las adquisiciones efectuadas por parientes del causante pertenecientes al grupo III de parentesco regulado en el artículo 20.2.a) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁵⁷.

⁵⁴ Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. (2012), «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo», *Crónica Tributaria*, nº 45, pp. 7 y ss.

⁵⁵ En idénticos términos, art. 10.1 f) de la Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado.

⁵⁶ Op. cit., pp. 21 y 22.

⁵⁷ Es decir, colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. Quedan fuera de la aplicación de esta previsión los parientes del Grupo IV –esto es, colaterales de cuarto grado (primos), grados más distantes y extraños–.

Añade el art. 6.2.del RD 12/2024 que «A los efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá como bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo los que se encuentren incluidos de forma

El Preámbulo del DL 12/2004 afirma que se trata de una medida que se aprueba en atención a los familiares para los que no resultan aplicables los beneficios fiscales ya previstos en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos⁵⁸.

Precisamente por ese motivo, y por las circunstancias personales y económicas tan dramáticas, que, además, en la generalidad de los casos, van acompañadas de una seria afectación de la capacidad económica de los obligados tributarios, debería haberse establecido una bonificación del 100% de la cuota a pagar en el Impuesto sobre Sucesiones para los herederos regulados en los grupos I, II y III de parentesco⁵⁹.

6.3.2. Reducción por adquisiciones lucrativas inter vivos efectuadas para paliar daños materiales en bienes no afectos a las actividades económicas

Es oportuna, y está absolutamente justificada, la reducción del 100% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecida en el art. 7 del RD 12/2024, que resulta aplicable a dos tipos de adquisiciones lucrativas *inter vivos*:

- Las donaciones realizadas desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2025, ambos inclusive, en favor de personas que destinen los bienes y derechos recibidos a reparar o reponer aquellos de los que fueran titulares, y que hubiesen resultado dañados de forma directa y determinante por el temporal.
- Las realizadas desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2026 cuando tengan por objeto la adquisición de otra vivienda habitual del donatario en el supuesto de que la anterior no pudiera ser utilizada por haberse destruido total o parcialmente, haber sido declarado en ruinas el inmueble en que radicara, o bien se requiera su demolición.

completa en una autoliquidación presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria en los términos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Para determinar la proporción de la cuota tributaria que corresponde a los bienes declarados por el sujeto pasivo, se tendrá en cuenta la relación entre aquella base liquidable que correspondería a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo y la base liquidable que corresponda a la totalidad de los adquiridos».

58 Sobre los beneficios fiscales existentes vid. Uriol Egido, C. y Sánchez Silvestre, M^a A. (2023), «La liquidación del Impuesto de Sucesiones», en Alventosa del Río, J. y Cobas Cobiella, M^a E. (dir), *Derecho de Sucesiones*, 2^a edición, Tirant lo Blanch, pp. 1099 y ss.

59 Grupo I: Descendientes y adoptados menores de veintiún años; Grupo II: Descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges o parejas de hecho, ascendientes y adoptantes; Grupo III: Colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (sobrinos, tíos), y ascendientes y descendientes por afinidad.

El Preámbulo del RD 12/2024 indica, respecto de estas reducciones, que: «A diferencia de las reducciones y bonificaciones contempladas en la mencionada Ley 13/1997, de 23 de diciembre, la aplicación del beneficio no está condicionada al grado de parentesco o familiaridad con el donante».

Al no preverse ninguna incompatibilidad, consideramos que debe entenderse que se trata de una reducción del 100% de la base imponible acumulable a las previstas en el artículo 10 bis de la mencionada Ley.

No obstante, la aplicación efectiva de este beneficio fiscal tiene unos límites cuantitativos, está condicionada en cuanto a su destino y deben cumplirse unos requisitos formales relativos a su realización y documentación.

En este sentido, la base máxima de la reducción para un mismo contribuyente –ya sea a través de una o varias donaciones, o de uno o varios donantes–, no podrá exceder de los 150.000 euros. Esta limitación cuantitativa, para el supuesto de la adquisición de la vivienda habitual, pudiera resultar escasa, a tenor de los ingentes daños materiales producidos.

Los bienes o derechos recibidos deberán destinarse a las finalidades previstas en el artículo 7 del RD 12/2024 anteriormente indicadas, y llevarse a cabo en el plazo máximo de 12 meses desde la adquisición.

La adquisición *inter vivos* deberá efectuarse en documento público, o formalizarse de este modo, dentro del plazo de declaración del impuesto, cuando el valor de lo donado exceda de 4.000 euros, debiendo justificarse la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

En el documento en que se formalice la donación, se hará constar de manera expresa que la misma se destina, por parte del donatario, exclusivamente, a las finalidades que justifican la reducción.

En último lugar, la entrega de los importes dinerarios deberá realizarse mediante transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

No se puede dejar de denunciar la problemática que se plantea, en cuanto a la calificación de la renta, en el supuesto en que las donaciones –dinerarias, o que, incluso, pueden ser en especie–, se realicen entre personas vinculadas en el ámbito de una relación laboral; es decir, por parte del empleador a sus trabajadores afectados en sus bienes por las inundaciones.

A falta de una expresa previsión normativa –que debería haberse regulado estatalmente, con todas las cautelas que fueren necesarias, y asegurando *et animus donandi*–, podrían considerarse rentas de trabajo que tributarían en el IRPF y, por tanto, no podrían disfrutar del tratamiento fiscal que se está dando a otro tipo de transmisiones lucrativas *inter vivos* que responden a idénticos fines. Opinión discutible, no obstante, en la medida en que el artículo 17 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, exige, para que se consideren rendimientos íntegros del trabajo, que las contraprestaciones o uti-

lidades «deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas», y no sería éste el caso. Sin que, a su vez, a tenor de lo establecido en la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de octubre de 2024, puedan computarse como pérdidas para el donante, y compensarlas con ganancias cuando aquellas provenían de una donación⁶⁰.

Toda vez que las Comunidades Autónomas carecen de competencias normativas para regular las exenciones de tales rendimientos de trabajo, éstas podrían aprobar, en su caso, una deducción en la cuota autonómica del IRPF de la parte del Impuesto satisfecho por tales rentas.

6.3.3. Reducción por adquisiciones lucrativas inter vivos efectuadas para la adquisición de bienes afectos al ejercicio de la actividad de una empresa individual o de un negocio profesional

El artículo 8 del RD 12/2024 aprueba una reducción del 100% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable a las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, realizadas desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2025 –ambos inclusive–, para la adquisición de bienes afectos al ejercicio de la actividad de una empresa individual o negocio profesional con el fin de paliar los daños materiales causados de forma directa y determinante por el temporal.

La base máxima de la reducción para un mismo contribuyente –sea a través de una o varias donaciones, o de uno o varios donantes–, no podrá exceder de los 250.000 euros, y tiene idéntica regulación a la prevista en el art. 7 del RD 12/2024, por lo que respecta a los requisitos y documentación de la adquisición que se acaba de analizar en el epígrafe anterior.

También por los motivos anteriormente indicados debe entenderse que se trata de una reducción acumulable a las previstas en el artículo 10 bis de la mencionada Ley.

Por lo que respecta a la cuantía de la reducción, podría haberse modulado en función del volumen de operaciones o de la cifra de negocios, cuestión ésta que permitiría una mejor adecuación de la reducción a las circunstancias personales del contribuyente y a su capacidad contributiva.

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de octubre de 2024, Rec. nº 1998/2023 (ECLI:ES:TS:2024:5122), Esta sentencia establece, como doctrina, que: «La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones».

6.4. Incentivos fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Los artículos 9 a 11 del DL 12/2024 contemplan tres supuestos de bonificaciones del 100% en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El primero de ellos se refiere a la bonificación del 100% de la cuota tributaria de la modalidad gradual de Actos jurídicos documentados y de la de Transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados exigible por los actos o contratos relacionados con la adquisición de bienes inmuebles, o derechos reales de uso y disfrute sobre estos, destinados a reemplazar a otros situados en los municipios afectados, que como consecuencia directa y determinante del temporal, no pudieran ser utilizados por haberse derruido total o parcialmente, haber sido declarados en ruinas o bien requieran su demolición⁶¹.

Se trata de una bonificación que afectará al periodo comprendido entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2026, ambos inclusive; duración temporal que merece una valoración positiva.

En segundo lugar, el art. 10 del DL 12/2024 –y también para el periodo comprendido entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2026, ambos inclusive–, establece una bonificación del 100% de la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto exigible a las primeras copias de los documentos notariales otorgados para formalizar operaciones de declaración de obra nueva y/o división horizontal que se refieran a inmuebles situados en los municipios afectados derruidos o demolidos como consecuencia del temporal.

Finalmente, el art. 11 del DL 12/2024 aprueba una bonificación del 100% de la cuota de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto exigible a las adquisiciones de vehículos automóviles destinados a reemplazar a otros que, como consecuencia directa y determinante de los daños producidos por las inundaciones, se hubieran dado de baja definitiva en el Registro General de Vehículos, siempre que dicha adquisición se realice desde el 29 de octubre de 2024 hasta el 31 de diciembre de 2025, ambos inclusive. Podría haberse valo-

61 En el apartado segundo del art. 9 del RD 12/2024, se añaden los requisitos que deben concurrir para poder disfrutar de tal bonificación.

Así, en el documento público que se otorgue se identificará el inmueble afectado por el siniestro, sin que el sujeto pasivo pueda aplicar el beneficio para más de una adquisición con base en un mismo inmueble siniestrado.

Tratándose de adquisición de inmuebles destinados a vivienda, o de derechos reales de uso y disfrute sobre éstos, se incluirán dentro del concepto de vivienda hasta dos plazas de garaje y un trastero que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario de la vivienda y se adquieran en el mismo acto, aunque sea en documento distinto, entregándose todos en el mismo momento.

Finalmente, se contempla para el supuesto de que el bien o derecho damnificado perteneciera a más de una persona, que la base de la bonificación será igual al resultado de aplicar sobre la cuota tributaria el porcentaje de titularidad en el bien o derecho sustituido.

rado la posibilidad de que esta bonificación tuviese tener el mismo periodo temporal que las dos anteriores.

De la misma manera, y tratándose de adquisición de vehículos automóviles que cumpliesen los mismos requisitos, pero cuya adquisición estuviese sujeta al IVA, se podría valorar la posibilidad de aprobar una deducción autonómica en la cuota del IRPF de parte del impuesto satisfecho.

6.5. Incentivos en los tributos sobre el juego

Los artículos 83 y siguientes de la Ley 1/2020, de 11 de junio, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en la Comunitat Valenciana, establecen un tributo relativo a los juegos de suerte, envite o azar, cuyo hecho imponible es la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, cuando se realicen en el territorio de la Comunitat Valenciana.

Una de las modalidades de tales juegos es, según el artículo 32 de la mencionada Ley, el de juegos de máquinas recreativas o de azar.

Pudiera ocurrir que, como consecuencia directa y determinante de los daños provocados por el temporal, sea necesario suspender temporalmente, o dar de baja definitivamente, la autorización de la explotación de tales máquinas.

En este sentido, el art. 12.5 del DL 12/2024 dispone que los trámites relativos a la suspensión temporal o baja definitiva, así como la expedición de duplicados de documentación de máquinas y locales de juego que haya resultado destruida por el temporal, no devengarán tasa alguna de las establecidas en el artículo 23.1-4 de la Ley 20/2017, de 28 de diciembre, de tasas de la Generalitat valenciana.

De la misma forma, el art. 12.6 del DL 12/2024, contempla una bonificación del 100% la cuota íntegra del tributo sobre los juegos de suerte, envite o azar, en la modalidad de explotación de las máquinas recreativas y de azar, en la parte que corresponda proporcionalmente a los días del periodo impositivo en que la autorización de la explotación de las máquinas haya sido suspendida o cesada de manera definitiva.

También se han previsto una serie de medidas por lo que respecta la modalidad del bingo tradicional⁶².

En este caso, las personas o entidades titulares de las salas de bingo situadas en los municipios afectados y que hubieran sufrido un deterioro de sus existencias de cartones de bingo como consecuencia del temporal que los hicieran inservibles podrán solicitar la devolución del importe del tributo relativo a los juegos de suerte, envite o azar y de las tasas administrativas satisfechos con

62 Debe entenderse que se trata de la modalidad de bingo a que se refiere el artículo 31 de la Ley 1/2020, de 11 de junio, de regulación del juego y de prevención de la ludopatía en la Comunitat Valenciana, es decir, aquel que se practique «en las salas expresamente autorizadas al efecto, con cartones homologados oficialmente y cuya venta habrá de efectuarse dentro de la sala donde el juego se desarrolle».

ocasión de su adquisición, o bien solicitar el canje de los cartones deteriorados por otros idénticos en número y valor facial.

Dicha solicitud deberá formularse antes del 31 de diciembre de 2024, y detallará el número, importe y serie de los cartones a los que se refiera, que deberá integrar series completas, debiendo ser objeto de entrega a la Administración.

No obstante, podría darse la circunstancia de que no fuera posible, en tan corto periodo de tiempo suministrar tal información, o, incluso, que no pudiesen ser entregados debido a su destrucción total. En ese caso, debería preverse la posibilidad de ampliar tal plazo y de acreditar su existencia mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

Al igual que en el supuesto de juegos de máquinas recreativas o de azar, la prestación de los servicios administrativos que origine esta solicitud no devengará ninguna tasa de las previstas en el título XXIII (Tasas en materia de juego) de la Ley 20/2017, de 28 de diciembre, de tasas de la Generalitat.

6.6. Incentivos en el canon de saneamiento

Los artículos 14 y 15 del DL 12/2024 contienen la exención y la suspensión de los procedimientos de recaudación del canon de saneamiento previsto en Ley 2/1992, de 26 de marzo, del Gobierno Valenciano, de saneamiento de aguas residuales de la Comunidad Valenciana.

Estarán exentos de pago las cuotas de dicho canon devengadas que deban incluirse, con independencia de la periodicidad de facturación, en las facturas que emitan las entidades suministradoras referidas a los periodos de facturación que incluyan consumos de agua realizados entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de marzo de 2025, ambos inclusive, para todos los usos del agua que se produzcan en los municipios afectados; quedando en suspenso los procedimientos de recaudación de las cuotas del canon desde el 13 de noviembre de 2024 hasta el 28 de febrero de 2025.

Debería haberse previsto la posibilidad de mantener la exención en tanto en cuanto el agua no reúna idénticos requisitos de salubridad existentes antes del 29 de octubre de 2024.

7. Conclusiones

La situación excepcional y catastrófica producida como consecuencia de los ingentes daños, personales y materiales, causados por la reciente inundación en determinados municipios de la Comunidad Valenciana ha merecido una respuesta normativa urgente, que ha incluido, como no podía ser de otra manera, previsiones específicas en materia financiera, no sólo desde el punto de vista del ingreso —especialmente, medidas tributarias—, sino también atinentes al gasto público —en forma de ayudas, tanto a personas físicas o jurídicas, como a las corporaciones locales afectadas—.

En el ámbito de los tributos, el Estado y la Comunidad Autónoma Valenciana han introducido numerosos beneficios fiscales –analizados detenidamente en el trabajo–, que no sólo pueden ser vistos como un modo de adaptar el deber constitucional de contribuir a la verdadera capacidad contributiva del llamado a satisfacer el tributo, sino como un instrumento en manos de los poderes públicos de cumplir con el mandato constitucional de coadyuvar a la consecución efectiva de los principios rectores de la política social y económica –plasmados en la Carta Magna–.

Siendo muchas las medidas fiscales adoptadas –estatales y autonómicas, atinentes tanto a los tributos como a la tramitación de los procedimientos tributarios–, son también numerosas las previsiones cuya aplicación puede generar dudas o discusiones y que merecen alguna matización –como se ha dejado reflejado–. Habiéndose sugerido, igualmente, la posible regulación de nuevas medidas fiscales dirigidas a hacer realidad el Estado Social y democrático de Derecho y los principios establecidos el artículo 31 de la Constitución Española en materia de ingresos y gasto públicos.

8. Bibliografía

Almudí Cid, J.M. (2006), «El principio de corresponsabilidad fiscal: anclaje y límites constitucionales», en Cayón Galiardo (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social de España, pp. 89 y ss.

Aragón Reyes, M. (2016), *Uso y abuso del Decreto-Ley. Una propuesta de reforma constitucional*, Isutel.

Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. (2012), «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo», *Crónica Tributaria*, nº 45, pp. 7 y ss.

Bosch Cholbi, J.L. y Montesinos Oltra, S. (1995), «Los derechos adquiridos y las exenciones tributarias (Excursus al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 1995)», *Jurisprudencia Tributaria III*, pp. 1210 y ss.

Burriel, E. (1968), «El Plan Sur de Valencia», *Estudios Geográficos*, vol. 29, nº112-113, pp. 723 y ss.

Cayón Galiardo, A.M. (2006), «La corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación local», en Cayón Galiardo (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Consejo Económico y Social de España, pp. 161 y ss.

Cazorla Prieto, L.M^a (2013), «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 157, (edición digital)

Gómez Perretta, C. (1996) «Solución Sur», *Revista financiera del Banco de Vizcaya, Número extraordinario dedicado a Valencia*, pp. 161 y ss.

González Alonso, A. (2008), «La lealtad institucional como principio de relación entre las administraciones públicas», *Teoría y derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 4, pp. 246 y ss.

Herrera Molina, P.M. (1990), *La exención tributaria*, Colex.

Ibáñez Marsilla, S. (2023): «Impuestos arancelarios», en Álvarez Martínez, J, Herrera Molina, P.M. y García Moreno, A. (coord.), *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, 20ª edición, Aranzadi.

Lozano Serrano, C. (1987), «Intervencionismo y Derecho Financiero», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº55, pp. 325 y ss.

Lozano Serrano, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988

Martínez Roda, F. (17 marzo 2007) Martín Domínguez Barberá: en el ojo del huracán, *Las Provincias*.

Menéndez Moreno, A. (1995), «La corresponsabilidad fiscal», *Revista española de derecho financiero*, nº 86, pp. 306 y ss.

Navarro Sanchís, F. (2012), «Acerca de la llamada amnistía fiscal (I)», *Iuris*, nº 3, (edición digital).

Pérez Cueva, A. (2009), «El Plan Sur», en Hermosilla, J. (coord.), *La ciudad de Valencia: historia, geografía y arte de la ciudad de Valencia*, Vol. II: Geografía y Arte, Universitat de València, pp. 55 y ss.

Pérez Puche, F. (1997), *Hasta aquí llegó la riada: Valencia y el Turia*, Ayuntamiento de Valencia.

Portugués, I. (2017), La metamorfosis del río Turia en València (1897-2016): de cauce torrencial urbano a corredor verde metropolitano, Tesis Doctoral, Universitat de València, pp. 206 y ss.

Ramallo Massanet, J. (2003), «El Decreto-Ley en materia tributaria», *Derecho Privado y Constitución*, nº 17, pp. 421 y ss.

Ramos Prieto, J. (coord.) (2021), *Propuesta de definición y garantía del principio de lealtad institucional en la dinámica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía.

Rodríguez Bereijo, A. (1983), «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, nº 53, pp. 75 y ss.

Sainz de Bujanda, F. (1963): «La teoría jurídica de la exención tributaria: Informe para un coloquio», en *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho financiero III*, Instituto de Estudios Políticos, pp. 385 y ss.

Sosa Wagner, F. y Fuertes, M. (2010), «El principio de lealtad institucional», en Santamaría Pastor, J.A. (coord.), *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, pp. 901 y ss.

Uriol Egido, C. y Sánchez Silvestre, M^a A. (2023), «La liquidación del Impuesto de Sucesiones», en Alventosa del Río, J. y Cobas Cobiella, M^a E. (dir), *Derecho de Sucesiones*, 2^a edición, Tirant lo Blanch.

Vilar, A. (2018), «La solución Sur: la obra de ingeniería más importante de Valencia», *Revista de Obras Públicas: Órgano profesional de los ingenieros de caminos, canales y puertos*, n^o 3602, pp. 158 y ss.

OPERACIONES CON CAUSA MIXTA (DONACIÓN Y CONTRAPRESTACIÓN); RÉGIMEN JURÍDICO DEL MECENAZGO TRAS LA REFORMA DEL RDL 6/2023

Alejandro Blázquez Lidoy

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos

(España)

[https://orcid.org/ https 0000-0002-7802-5350](https://orcid.org/https://0000-0002-7802-5350)

Title

Mixed-cause operations (donation and consideration); legal framework of charitable contributions after the reform of RDL 6/2023

Resumen

El RDL 6/2023 introdujo una modificación relevante en las categorías jurídicas. Por primera vez, se establece el derecho al mecenazgo para las donaciones donde exista un retorno para el aportante. Se abandona la condición de que una donación tenga que ser pura y simple y se permiten las donaciones donde existe un componente oneroso (operaciones con causa mixta) siempre y cuando ese retorno esté dentro unos límites cuantitativos (15% del valor del donativo y que sea inferior a 25.000 €). De esta manera, se incorpora una tercera categoría junto a los contratos y las donaciones. Sin embargo, el régimen legal diseñado es incompleto y técnicamente deficiente. Se trata de una norma que, además, se agota en el mecenazgo, sin estudiar el régimen de estas operaciones en otros tributos, como el IVA y el IS. El objeto del presente estudio trata de abordar los diferentes problemas interpretativos de esta nueva regulación.

Palabras clave

Operaciones con causa mixta, negocios indirectos, donaciones remuneratorias, precios irrisorios, mecenazgo, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades.

Abstract

Royal Decree-Law 6/2023 introduced a relevant modification in the legal categories. For the first time, it establishes the right to a deduction for charitable contributions when there is a consideration for the donor. The

condition that a donation must be pure and simple is abandoned, and donations with a onerous component (mixed-cause operations) are allowed as long as the return is within certain quantitative limits (15% of the donation value and less than €25,000). Thus, a third category is incorporated alongside contracts and donations. However, the designed legal framework is incomplete and technically deficient. It is a regulation that, moreover, is limited to charitable contributions, without studying the regime of these operations in other taxes, such as VAT and Corporate Tax. The purpose of this study is to address the different interpretative problems of this new regulation.

Keywords

Mixed-cause operations, indirect transactions, charitable contributions, symbolic prices, vat, corporate tax.

Fecha de Recepción: 6-10-2024 /Fecha de aceptación: 4-11-2024

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2024). Operaciones con causa mixta (donación y contraprestación); Régimen jurídico del mecenazgo tras la reforma del RDL 6/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 63-117.

SUMARIO

1. Introducción
2. Negocios con causa mixta o complejos y precios simbólicos
 - 2.1. Doctrina privada sobre los negocios con causa mixta y los precios irrisorios
 - 2.2. Ley de Contratos del Sector Público y ofertas con precio cero
3. Negocios con causa mixta en Derecho tributario y principio de calificación
 - 3.1. El reconocimiento de las operaciones mixtas en la jurisprudencia y doctrina administrativa tributaria (desdoblamiento en donación y contrato oneroso)
 - 3.2. La existencia de «animus donandi» según la doctrina de la DGT en operaciones mixtas o complejas
4. Precios simbólicos y desproporcionadamente inferiores a valor de mercado en el Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 4.1. La base imponible en el IVA como valor subjetivo
 - 4.2. Precios simbólicos en el IVA y operaciones gratuitas
 - 4.3. Contratos con causa mixta en el IVA
5. Cuestiones conceptuales del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 (donaciones con retorno); falta de definición del régimen aplicable y vulneración de principio de igualdad
 - 5.1. Análisis sustantivo de la reforma; el reconocimiento de los retornos simbólicos y la falta de definición del régimen jurídico aplicable
 - 5.2. El concepto «cuantitativo» del término simbólico y la vulneración del principio de igualdad
6. Cuestiones técnicas en la aplicación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002
 - 6.1 Análisis del artículo 17.2 de la Ley 49/2002
 - 6.2. Los retornos simbólicos en el caso de que la entidad no lucrativa no estuviera acogida a la Ley 49/2002
 - 6.3. El retorno simbólico y los convenios de colaboración; ¿un derecho de opción del aportante?

7. Régimen jurídico de las donaciones con retorno del artículo 17.2 de Ley 49/2002 en contabilidad y en el Impuesto sobre Sociedades

8. Los retornos simbólicos del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido

8.1. Onerosidad y actividad económica

8.2. Operaciones con causa onerosa o valor subjetivo por el total

8.3. Donaciones en especie y tipo cero en el IVA

9. Conclusiones

10. Bibliografía citada

1. Introducción

El Real Decreto-Ley 6/2023, de 20 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo, introdujo diversas modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dentro de las reformas introducidas, y dejando al margen los incrementos en los porcentajes y diversas cuestiones técnicas, hay una que presenta un especial calado conceptual en tanto supone incorporar al sistema las denominadas operaciones con causa mixta, donde parte es donación y parte contraprestación. El nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 determina que *«También darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros»*. El Preámbulo del RDL 6/2023 fundamenta este nuevo precepto en dar *«respuesta a una solicitud reiterada, tanto por el sector no lucrativo como por los donantes, en el sentido de considerar que no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple de los donativos, donaciones y aportaciones en aquellos supuestos en los que el donante pudiera recibir una mención honorífica o un reconocimiento reputacional, por su mera condición de donante, siempre que tal mención o reconocimiento carezca de relevancia económica, de forma que no pueda ser considerada una contraprestación. Sin perjuicio de lo anterior, se acota el importe que pudiera recibir el donante al 15 % del valor del donativo, donación o aportación realizada, y en cualquier caso se establece un límite máximo de 25.000 euros, con la finalidad de evitar abusos y evitar que la donación pueda adquirir un carácter oneroso, no perseguido por el legislador»*¹.

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 supone avanzar en el mecenazgo, abandonando la condición de que una donación tenga que ser pura y simple, e introduce las donaciones donde existe un componente oneroso (operaciones con causa mixta). Pero el artículo 17.2 no define cuál es el régimen jurídico aplicable. No determina si nos encontramos ante una operación de donación que absorbe y subordina la operación onerosa, de tal manera que, a efectos del mecenazgo, se aplica el beneficio fiscal por el total. O, por el contrario, si hay que combinar ambos negocios y que cada uno lleve aparejado su propio régimen jurídico; solo se aplica la deducción por mecenazgo por la parte que no sea remuneración.

De esta manera, y para poner en situación el objeto de análisis, pongamos el caso de una cena benéfica organizada por una entidad no lucrativa donde el

¹ El texto coincide con la redacción aprobada por la Comisión de Hacienda y Función Pública del Congreso de los Diputados (Boletín Oficial de las Cortes Generales 8 de mayo de 2023) en la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

valor real de la comida fuera de 30 € pero donde los asistentes aportaran 200 € al haber una causa altruista detrás. A los efectos de la Ley 49/2002, la cuestión es si nos encontramos ante una operación mixta, donde 170 € es una donación y 30 € contraprestación por la comida o si nos encontramos ante una operación que puede subsumirse íntegramente en el concepto de donación y habría que entender que estamos ante una donación por importe de 200 €.

Y, avanzando, cabría analizar aquellos supuestos donde los límites pierdan nitidez. Serían aquellos casos donde, y por seguir con el ejemplo, la aportación fuera de 3.000 € y el valor real del cubierto 30 € (un 1%) ¿Es posible en estos casos desdoblarse la operación o el retorno es tan insignificante que no puede cuestionarse la gratuidad de total? Pero, también, sería necesario analizar si están dentro del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 aquellos supuestos donde las partes pacten con total transparencia dos negocios jurídicos. Es decir, si en la cena benéfica consta a los terceros que el importe de la donación obligatoria es de 170 € y que el coste de la cena (IVA incluido) es de 30 € ¿Estamos ante un contrato con causa mixta del artículo 17.2 o ante dos contratos que hay que calificar de manera independiente?

Y, por último, está el ámbito de aplicación y el alcance del nuevo artículo 17.2 y si se agota en el mecenazgo de la Ley 49/2002. Así ¿Cuál es el régimen jurídico si el donatario es una entidad no lucrativa que no está acogida a la Ley 49/2002? ¿Cuál es el régimen jurídico a efectos del IVA con relación al retorno recibido por el aportante? ¿Cuál es el régimen contable y, por tanto, en el Impuesto sobre Sociedades, de aquella parte de la remuneración permitida por el artículo 17.2 de la Ley 49/2002?

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 es, ciertamente, un avance significativo en el régimen del mecenazgo y es digno de loa. Pero el artículo 17.2 es, como veremos a lo largo de este estudio, una norma incompleta y técnicamente deficiente². Los beneficios del nuevo artículo 17.2 se ven mitigados por los problemas conceptuales y técnicos de la regulación aprobada por nuestro legislador.

2. Negocios con causa mixta o complejos y precios simbólicos

El problema de los negocios con precios irrisorios o simbólicos, o desproporcionados con el valor de mercado, o los negocios con causa mixta (donación y compraventa) tiene un ámbito de aplicación que excede del propio del Derecho financiero y tributario. El caso de las donaciones con causa mixta ha sido estudiado en el ámbito del Derecho privado. Pero también en otras ramas del Derecho, como en los contratos del sector público, donde hay ofertas con precio cero.

² El profesor ROJO FERNÁNDEZ-RÍO (2023, págs. 176-178), y aunque sea en el ámbito del Derecho privado, hace referencia a la concurrente y creciente pérdida de calidad y degradación de las disposiciones normativas, que afecta a la idea de «ordenamiento jurídico» a la seguridad jurídica y puede suponer un coste añadido de interpretación y aplicación.

2.1. Doctrina privada sobre los negocios con causa mixta y los precios irrisorios

En Derecho privado la problemática de los precios viles, simbólicos o desproporcionados es conocido por la doctrina y la jurisprudencia. En el ámbito civil se han analizado aquellas operaciones de compraventa donde los precios son meramente simbólicos o, también, aquellas otras donde nos encontramos ante negocios con causa mixta o donaciones onerosas. Y se trata de examinar cuál es el régimen jurídico aplicable en cada caso (rescisión, nulidad, acción pauliana, cuestiones vinculadas a los requisitos de las donaciones y de los contratos). En este caso, interesa aquellos supuestos donde la diferencia con el precio no es injustificada sino conocida y fundamentada en un ánimo de liberalidad.

(i) Con relación al precio, la norma civil solo exige que haya un precio cierto (art. 1.445 del CC)³. No existe ninguna norma que exija que el precio sea justo o sea de mercado. Como advierte FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 30 y ss.), el mero hecho de que el precio se aleje notablemente del valor del mercado no hará que solo por ese motivo sea impugnabile, al poder acudirse a un valor de carácter subjetivo. Sin embargo, sí existen problemas de patología negocial en aquellos supuestos donde el precio tiene la consideración de «vil» (*pretio viliare facta*), que es aquel «manifiestamente inferior al valor de la cosa vendida» o bien puede tener la consideración de precio «irrisorio», que es aquel que sea insignificante y desproporcionadamente bajo con relación al valor de mercado. En el caso del precio vil, el hecho de que resulte inferior y desproporcionado al normal no conlleva la nulidad radical por inadecuación entre el precio y el valor de la cosa vendida⁴. En el caso de que el precio sea insignificante o casi inexistente sí puede, por el contrario, llevar a la calificación del negocio como simulado⁵. Como señala SANCIÑENA ASURMENDI (2017) el «precio puede ser menor o incluso bajo, pero debe existir, ser válido y cierto como precio, no admitiéndose el precio simbólico o irrisorio», en tanto daría lugar a la nulidad por falta de un elemento esencial.

3 Por todas, la STS de 20 diciembre de 2022 (Sala de lo Civil, recurso núm. 1913/2019), citando la STS de 13 de diciembre de 1996, advierte que «en nuestro sistema jurídico no se exige como en otras épocas históricas, el requisito del justo precio (que permitía en su caso la rescisión contractual por *«laesio ultra dimidium»*) criterio que no sigue el Código civil y que «abundante y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado» en atención a que «cualquiera que sea la desproporción entre el valor de la cosa vendida y el precio asignado en la compraventa, mientras exista un precio cierto la venta será válida pues nuestro Código no requiere que la prestación del comprador tenga un valor equivalente al de la cosa vendida. En definitiva, no pueden considerarse vulnerados los artículos 1.261, ni 1.445 del Código civil».

4 Como advierte DEL VAL TALENS (2019, pág. 44) «la gratuidad se deriva de un desequilibrio entre las masas patrimoniales que entran en contacto a través del negocio. Sin embargo, la clasificación anterior no resuelve la duda al respecto del tratamiento que merecen aquellos negocios en los que exista, simplemente, severa desproporción entre las atribuciones».

5 SÁNCHEZ LÓPEZ (2020) recoge algunos ejemplos jurisprudenciales sobre precios irrisorios. En la Sentencia núm. 452/2013 de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 7ª), de 18 noviembre, se señala en «todo caso el precio es válido, en cuanto no era meramente simbólico o vil, existió, fue efectivamente entregado y al no exigirse en nuestro derecho el requisito del precio justo». En la Sentencia núm. 267/2018 de la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 8ª), de 28 de mayo señala que

Las patologías en el uso del precio se han vinculado a cuestiones donde existe una lesión patrimonial de una de las partes, a temas sucesorios y, en muchos casos, a negocios fraudulentos donde se quiere evitar la aplicación del artículo 1.297 del CC (se «*presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito*»). La existencia de un «*precio víb*» hace que se esté ocultando la gratuidad a los efectos de obstaculizar el ejercicio de las acciones correspondientes. Ese precio simbólico o desproporcionado que se puede ubicar en un diseño vinculado a actuaciones realizadas en fraude de acreedores se conoce también en el ámbito del Derecho tributario, donde, por ejemplo, el TS advierte que los negocios onerosos pueden ser aptos para provocar la ocultación patrimonial del deudor principal a efectos de responsabilidad si se puede «*consideraran fraudulentos, simulados o aquejados de alguna anomalía*»⁶.

(ii) El artículo 618 del Código Civil dispone que una donación es un «*acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta*». La donación se fundamenta en la mera liberalidad. Desde una aproximación negativa, no estamos ante una donación cuando lo entregado sea en correspondencia a bienes o servicios que podría cobrar el prestador y donde el beneficiario se convierte en deudor. El Código Civil determina que también es donación «*la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo*

el precio es válido incluso «*si es inferior al real, pero con existencia constatada e incluso aunque sea desproporcionado al normal*». Por el contrario, en la Sentencia núm. 51/2015 de la Audiencia Provincial de Las Palmas (Sección 5ª), de 3 de febrero, donde se pactó un precio de 1.800 € cuando el valor de mercado era de 180.000 € (1%) se califica como precio irrisorio y, por tanto, nos encontramos ante un negocio simulado. En la Sentencia núm. 373/2019 de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 9), de 15 de julio, se incide en que «*el hecho de que el precio pactado sea inferior al real, siempre que no se trate de un precio irrisorio o simbólico (en tal sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 31/12/99)*».

6 La STS de 18 de julio de 2023 (recurso núm. 6669/202210) advierte que «*Hay, además, una cuestión que, al margen del debate de instancia, nos genera dudas conceptuales: si una compraventa, como negocio típicamente oneroso, es apta para provocar la ocultación patrimonial del deudor principal.*

Si lo es, lo podría ser, en caso de que la compraventa fuera fraudulenta o celebrada en fraude de acreedores, porque si no, todo el precio obtenido –93.000 €–, en que se fija el alcance de la responsabilidad, quedaría afectado también, y con mayor liquidez, al pago de la deuda del deudor principal. Aunque la ley no contiene una previsión específica al efecto ni limita la evasión patrimonial a los negocios gratuitos, los onerosos, en tanto suponen un intercambio, en este caso de cosa por precio, no serían aptos, a menos que se consideraran fraudulentos, simulados o aquejados de alguna anomalía, lo que tendría que haber sido explicado como presupuesto de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT.

Al respecto, podría ser tenido en cuenta, como criterio interpretativo, el art. 1297 del Código Civil, conforme al cual:

«Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito...».

Con relación a los precios desproporcionados como causa de la derivación de responsabilidad, GONZÁLEZ ORTIZ (2012) advierte que también «se podrá presumir la finalidad de impedir el embargo en los casos de negocios jurídicos simulados, en los que se crea la apariencia de transmisión onerosa pero no se acredita el pago del precio por el adquirente, o en los que se satisface un precio considerablemente inferior al de mercado. Por el contrario, en los supuestos de transmisiones a título oneroso no simuladas, en los que el tercero satisface un precio próximo al valor de mercado de los bienes, no bastaría con acreditar, o presumir, el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago...»

donado» (art. 619). Y, con relación al régimen jurídico, el art. 622 del CC dispone que «*donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos, y las remuneratorias por las disposiciones del presente Título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto*»⁷.

El Código Civil regula, por tanto, las donaciones donde exista remuneración. En este supuesto, la donación se regirá por las disposiciones generales de los contratos onerosos en la medida que el valor de lo donado no supere el valor de los servicios, y sólo se regirá por las disposiciones generales de la donación en la parte que el valor de lo donado sea superior al de los servicios prestados. Si existe ánimo de liberalidad, nos encontramos ante un negocio jurídico con causa mixta, gratuita y onerosa. Se trata de un negocio oneroso hasta que o en tanto que el valor de lo donado no fuere superior al valor del servicio prestado, y gratuito a partir de que el valor de lo donado supere el de dicho servicio. Y, al mezclarse dos tipos de causa negocial (onerosa y gratuita), en el ámbito civil aparecen distintos problemas vinculados al régimen jurídico de estos negocios (cuestiones sobre la forma, sobre la capacidad, sobre el saneamiento de la cosa, sobre la revocabilidad y sobre la colación y reducción)⁸.

(iii) A la hora de calificar y determinar el régimen jurídico, aparecen problemas en las llamadas compraventas amistosas o *cum amico*. Son aquellas donde hay un precio efectivo convenido notablemente inferior o superior al de mercado (precio amistoso o de favor) con ánimo de liberalidad⁹. En este caso, se trata de un acto «aparentemente oneroso pero con una fuerte presunción en favor de la posible existencia de un ánimo de liberalidad añadido. Se documenta la compraventa pero se oculta la donación, por lo que existe un tracto oculto en la parte de valor donada que no se halla explícitamente documentada». Son situaciones donde no es «nada fácil» llegar a conclusiones definitivas, pero cabe «defender la validez de la parte onerosa y la nulidad de la gratuita, que sería

7 FUGARDO ESTIVILL (2008, pág. 72) señala que la doctrina ha calificado el artículo 622 del CC como una norma oscura, confusa, incongruente, contradictoria o precepto desgraciado.

8 El régimen de las donaciones y los contratos difiere. Por ejemplo, en la forma, la donación exige ciertos requisitos formales (arts. 632 y 633 del CC) que no existen en el contrato oneroso (libertad de forma conforme al artículo 1.278 del CC). Por ejemplo, el artículo 638 del CC determina que «*El donatario se subroga en todos los derechos y acciones que en caso de evicción corresponderían al donante. Este, en cambio, no queda obligado al saneamiento de las cosas donadas, salvo si la donación fuere onerosa, en cuyo caso responderá el donante de la evicción hasta la concurrencia del gravamen*». Como puede comprobarse, el donante solo está obligado a sanear «*hasta la concurrencia del gravamen*». El profesor SIRVENT GARCÍA (2012) analiza el régimen jurídico de las donaciones remuneratorias y los problemas existentes. Por su parte, ANDERSON (2000) señala las «dos cuestiones que, por excelencia, demandan una solución única en el tema que nos ocupa son la forma y la capacidad. Tratándose de negocios unitarios, tanto la una como la otra deben abrazar al negocio en su integridad». Y otras «consecuencias en orden al régimen jurídico de la donación remuneratoria conceptuada como negocio mixto deberían ser, entre otras, la reducción por inoficiosidad, la colación y la revocación (en los casos en los que proceda) parciales, la existencia de una obligación de saneamiento a cargo del donante hasta donde llegue el valor de los servicios remunerados y la ganancialidad parcial de los bienes recibidos en concepto de donación remuneratoria por servicios prestados».

9 SANCIÑENA ASURMENDI (2017) precisa que el «negocio mixto con donación no integra un «acto de donación», sino un contrato oneroso en el que concurre también un ánimo liberal, con contraprestaciones que no son equivalentes debido al ánimo liberal de una de las partes, como la compraventa amistosa con causa onerosa y ánimo liberal». EGUSQUIZA BALMASEDA (2017), citando a ALBALA-DEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART, señala que «cuando dos personas están de acuerdo en entregar una y recibir la otra algo por la mitad de lo que vale, por querer dar gratuitamente la otra mitad, lo que hay es que en parte se vende y en parte se regala».

rescindible o reducible, respectivamente, por la parte que perjudique a los acreedores o legitimarios del disponente, pero con arreglo a la tesis del rigor formal, podría declararse la nulidad del entero acto de transmisión por encubrirse, aunque sea parcialmente, una donación»¹⁰.

Este tipo de operaciones se han denominado negocios jurídicos *indirectos*, que son aquellos donde las partes se sirven de un determinado tipo contractual para conseguir un fin diverso del suyo típico, es decir, del que le corresponde según su naturaleza y estructura, como sucede con la venta amistosa o acordando un precio muy superior al mercado¹¹. En los contratos con precio amistoso o con precio muy superior, puede existir divergencia *consciente* entre lo manifestado por los contratantes y lo realmente querido. En realidad, el contrato exteriorizado no existe, pues carece de causa y hay que acudir a lo realmente querido, o los fines reales perseguidos por las partes, que constituyen la verdadera causa del contrato, y juzgar su adecuación al ordenamiento jurídico: si el contrato realmente querido cae en la órbita del art. 1275 CC (causa ilícita), se produce su nulidad; en caso contrario, el contrato será válido, y se aplicarán las consecuencias jurídicas previstas por la ley para ese tipo de contratos, incluidas las que los contratantes querían eludir. Si es posible acudir a la verdadera finalidad y el *animus donandi*, en el caso de la venta amistosa o por precio superior, se aplicarán no sólo los referentes a la compraventa (arts. 1445 y ss. del CC), sino también los que atañen a la donación (arts. 618 y ss.). Es decir, el régimen jurídico de los contratos con causa mixta.

(iv) En el ámbito del Derecho es necesario distinguir entre los negocios indirectos (utilización de un contrato oneroso donde parte del mismo responde a una liberalidad) de aquellos otros donde formalmente explicitan lo que realmente son (ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART, 2006, pág. 65). En estos casos, cada negocio se documenta con arreglo a criterios de transparencia y con adecuación a la doble finalidad buscada: transmisión del bien, pero con constancia explícita de la parte del precio que se transmite a título oneroso y de la parte de valor que es objeto de donación. Son «*Negocios unidos, explícitos y plenamente válidos, comprensivos de una compraventa y una donación, con carácter oneroso y gratuito, respectivamente, sometido en este segundo supuesto a la regulación general de la donación*» (FUGARDO ESTIVILL, 2008 págs. 83 y 84). Se trata de dos negocios regulados en una sola operación. Un negocio oneroso y una donación que se regulan de manera explícita por la voluntad de las partes.

10 FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 83 y 84).

11 ROZAS VALDÉS y ANDERSON (2007) advierten que el concepto de negocio indirecto «puede resumirse como el que resulta de la celebración de un determinado negocio (por lo general, típico) que es realmente querido como tal y en cuanto a sus efectos, pero que integra también la intención de conseguir un resultado ulterior, impropio de la estructura negocial elegida. Se presenta como una clase de negocio por razón de la causa y el ejemplo típico es el de la compraventa amistosa o a bajo precio, por medio de la cual se busca, además del efecto propio del contrato celebrado, el enriquecimiento del adquirente sin contraprestación alguna». Sin embargo, precisan que «categoría del negocio indirecto tiene escasa virtualidad, ya que, por un lado, se confunde con el negocio mixto y, por otro, presenta pocas diferencias de régimen jurídico respecto de este último, con lo que su utilidad queda en entredicho».

2.2. Ley de Contratos del Sector Público y ofertas con precio cero

Al margen del Derecho privado, en la Ley de Contratos del Sector Público, Ley 9/2017, se ha cuestionado si en la presentación de ofertas y la adjudicación puede haber contratos de precio «cero» o cuyos precios sea irrisorios o simbólicos. Lo que se pone en cuestión en la contratación pública es uno de los elementos definidores del contrato público; «la onerosidad». El artículo 2.1 de la LCSP dispone que son «*contratos del sector público y, en consecuencia, están sometidos a la presente Ley en la forma y términos previstos en la misma, los contratos onerosos, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que celebren las entidades enumeradas en el artículo 3*». Y, en el párrafo segundo del artículo 2.1 se precisa que se «*entenderá que un contrato tiene carácter oneroso en los casos en que el contratista obtenga algún tipo de beneficio económico, ya sea de forma directa o indirecta*»¹².

VALCÁRCEL FERNÁNDEZ analiza la admisibilidad en la LCSP de las ofertas a precio cero o simbólico, haciendo un examen pormenorizado del concepto de onerosidad en los contratos públicos y la procedencia de este tipo de ofertas. En especial, se examina la STJUE de 10 de septiembre de 2020 (As. C-367/19) donde se conocía de un procedimiento de contratación de acceso a un sistema de información jurídica durante un período de 24 meses y cuyo valor estimado era de 39.959,01 €. Un licitador se presentó y «*propuso un precio de cero euros*». De esta manera, el poder adjudicador no proporcionaría contraprestación económica alguna y el licitador, mediante la ejecución del contrato, «*obtendría únicamente acceso a un nuevo mercado y referencias que podría invocar con ocasión de ulteriores licitaciones*». El TJUE, después de afirmar que el «*carácter sinalagmático del contrato es así una característica esencial de un contrato público*» y que «*no queda incluido en el concepto de «contrato oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 5, de la Directiva 2014/24, un contrato en virtud del cual un poder adjudicador no está obligado jurídicamente a realizar ninguna prestación como contrapartida de la prestación que la otra parte contratante se haya obligado a realizar*» entiende que no se puede rechazar una oferta de precio cero euros por esta razón. Por el contrario, deberá solicitarse al licitador las explicaciones pertinentes y que se acredite que «*aun cuando el licitador proponga un precio de cero euros, la oferta en cuestión no afectará al cumplimiento correcto del contrato*»¹³. Y, en este caso, las explica-

12 AMOEDO-SOUTO (2024, pág. 122) señala que el TJUE ha considerado que el concepto de onerosidad es uno de los elementos definitorios del concepto de contrato público que es un concepto autónomo del derecho de la Unión y, por tanto, un concepto a interpretarse y aplicarse de manera uniforme en todo el territorio de la Unión, de tal manera que el «contenido del concepto europeo de onerosidad contractual permanece, pues, abierto».

13 GIMENO FELIU (2022) entiende que las ofertas que se pudieran realizar de manera anticompetitiva (a pérdidas) «no resulta jurídicamente viable» en tanto «debe prevalecer la idea del nivel óptimo de gestión y, por ello, un modelo de riesgos con ofertas a pérdidas no resulta admisible pues cuestiona la sostenibilidad del modelo de colaboración comprometiendo el interés público» y que el «carácter oneroso de un contrato público exigirá siempre una contraprestación (lo que es diferente del concepto precio). Si las ofertas a pérdidas o coste cero no se acompañan de otras contraprestaciones por parte del poder adjudicador (como retribución) dicha práctica deberá considerarse inadecuada jurídicamente».

ciones que hay que analizar para justificar el precio cero euros es que «*el licitador cuenta con que, en caso de que se acepte la oferta, podrá tener acceso a un nuevo mercado u obtener referencias*». Advierte la profesora VALCARCEL FERNÁNDEZ (2022, pág. 133) que ante «una oferta a precio cero o precio simbólico ha de ponerse en marcha un procedimiento contradictorio en el que el licitador ha de justificar la viabilidad real de su oferta respetando las exigencias legales y del pliego» y el «órgano de contratación solo podrá rechazar la oferta si los documentos y explicaciones aportadas no explican satisfactoriamente el bajo nivel de los precios propuestos. Si se consigue justificar razonada y razonablemente de forma seria, contundente y acreditada que pese a la anormalidad del precio propuesto se podrá ejecutar satisfactoriamente la oferta –respetando calidades y requerimientos ambientales, sociales o de otra índole, exigibles–, y no se aprecia que incurra en prácticas desleales o sea predatoria, esta no podrá ser excluida. Seguramente la concurrencia de todas estas condiciones se producirá en casos muy excepcionales –incluso será más difícil que pueda darse en ciertos tipos contractuales que en otros–, pero cuando se den esas ofertas deberían admitirse».

De esta manera, AMOEDO-SOUTO (2024, pág. 125) señala que «la expectativa de una ventaja que puede no ser monetaria, pero que tiene valor de mercado, funciona como causa (onerosa) que dota de naturaleza contractual al negocio jurídico subyacente. Tales expectativas guiadas por el ánimo de lucro, aunque diferidas, permiten considerar que en determinados casos las ofertas de contratistas a cero euros siguen siendo onerosas. Dicho de otra forma, estas ofertas no son totalmente gratuitas, o fruto de una liberalidad incompatible con el giro mercantil, dado que la causa del contrato sigue siendo la obtención de una contrapartida, de una contraprestación, aunque su naturaleza no sea directamente monetaria». Es decir, y remitiéndonos a la terminología de Derecho privado, el hecho de que haya precios simbólicos en la contratación pública no se fundamenta en la existencia de un *animus donandi* del licitador; no existe causa gratuita en su oferta.

3. Negocios con causa mixta en Derecho tributario y principio de calificación

3.1. El reconocimiento de las operaciones mixtas en la jurisprudencia y doctrina administrativa tributaria (desdoblamiento en donación y contrato oneroso)

El artículo 13 de la LGT –principio de calificación– exige que las operaciones se graven conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible. La calificación de una operación como mixta (compraventa y donación) es conocida y aceptada por los tribunales de justicia y por la propia Administración en el ámbito del Derecho tributario.

(i) El ejemplo más significativo es el de las donaciones de inmuebles con carga hipotecaria donde el donatario se subroga en la anterior carga y donde, a efectos

tributarios, la operación se trata parte como precio y parte como donación. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de abril de 2012 (recurso núm. 1208/2008), señalaba que:

«La doctrina jurisprudencial, antes reseñada, permite sentar que en estos casos nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.

Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo... Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo».

Como puede comprobarse, el TS no entiende que uno de los negocios absorba al otro («*difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso*»). Nos encontramos ante un negocio mixto, que desdobra su régimen jurídico entre donación y gravamen (*vide* también la STS de 25 de mayo de 2011, recurso núm. 4202/2007)

(ii) También, con relación al mismo supuesto pero en el ámbito administrativo, podemos mencionar la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011 (RG 2433/2010) dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio, que es especialmente relevante en cuanto a su argumentación. En la misma se señala que en Derecho tributario sí pueden «*admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica*». Hace referencia a la «*naturaleza jurídica*» del «*hecho imponible*» y al análisis desde «*un punto de vista puramente económico*» donde hay una «*doble naturaleza onerosa y lucrativa del negocio jurídico*». Precisa que es necesario analizar la existencia de «*prestaciones equivalentes*» para cada parte contractual y de «*mera liberalidad*» cuando no hay contrapartida. Y se entiende el «*desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa*». Se trata del reconocimiento pleno de las operaciones con causa mixta¹⁴.

14 La Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011 (RG 2433/2010, dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio) señala que:

«La cuestión debatida estriba en determinar si la donación de un bien hipotecado en el que el donatario asume una deuda del donante, permite calificar la existencia de dos hechos imponibles susceptibles de tributar de forma separada, el primero, de naturaleza gratuita y el segundo de naturaleza onerosa, quedando en consecuencia sometida dicha operación parcialmente al Impuesto sobre Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

(iii) El TSJ de Cataluña (Sentencia de 22 de junio de 2004, recurso núm. 463/1999, 8 de julio de 2004, recurso núm. 513/1999 y Sentencia de 1 de julio de 2013, recurso núm. 864/2010) también reconduce operaciones de compraventa a negocios mixtos. Así, hace mención del «*animus donandi*» en aquella compraventa donde hay «*una absoluta falta de reciprocidad de las prestaciones, en atención al precio fijado para la venta y el valor*» donde «*en el mejor de los casos quintuplica aquel y, en la mayoría, es hasta más de veinte veces superior*». El Tribunal incide en la «*equivalencia de valores*» o en la «*equivalencia del riesgo*» entre las partes, de tal manera «*la desproporción de contraprestaciones entre las partes*» hace que sea necesario tratar la operación parcialmente lucrativa («*como compraventa y como donación onerosa del exceso que se hubiera producido entre las contraprestaciones de las partes*»)¹⁵.

Desde un punto de vista puramente económico se advierte que en la operación existe un componente claramente lucrativo en aquella parte en la que el donatario tiene un incremento de patrimonio constituido por la diferencia entre el valor real del inmueble y la deuda asumida; mientras que el resto del valor del inmueble adquirido por el donatario queda compensado exactamente por la deuda hipotecaria asumida. Desde este punto de vista se podría afirmar que una parte del inmueble se adquiere mediante contraprestación por la asunción de la deuda, mientras que el resto del inmueble se adquiere sin contraprestación alguna y, por tanto, de forma gratuita.

Esta doble naturaleza onerosa y lucrativa del negocio jurídico en cuestión es destacado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2006 en un supuesto en que se analizaba la calificación fiscal de una donación de acciones pignoradas: «Por consiguiente, se ajustan a Derecho la sentencia de instancia y la resolución del TEAC cuando, partiendo del art. 25 LGT/1963, consideran que un negocio es oneroso en la medida que resulten prestaciones equivalentes para ambas partes y lucrativo cuando, respondiendo a la mera liberalidad del donante, la ventaja o utilidad que resulta para el donatario no tiene contraprestación de éste. Y no se comparte la tesis del recurrente de que, a efectos del Derecho tributario, no puedan admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica...»

Respecto a la misma cuestión, —es decir la posibilidad de que la operación consistente en una donación con obligación accesoria, pueda, a efectos fiscales quedar sujeta a ambos tributos— ya se ha pronunciado este Tribunal en Resolución de fecha... de 2002: «Pues bien, esta misma controversia ha sido ya objeto de diversas Resoluciones de este Tribunal Central, como las de 13 y 26 de febrero de 1998. Se reconocía en ellas que de un negocio oneroso pueden derivar efectos lucrativos a favor de una de las partes, cuando el valor de la prestación a su cargo no alcance al de la recibida de la otra; y análogamente, cabe que un negocio lucrativo produzca consecuencias onerosas, si la parte beneficiada por el mismo debe realizar una prestación como consecuencia del negocio en que interviene. Como quiera que el tributo ha de exigirse según la naturaleza jurídica hecho imponible, según el artículo 28 de la Ley General Tributaria, en su redacción según la Ley 25/95, de 20 de julio, debe admitirse que para su determinación pueden ser relevantes los efectos o consecuencias que el hecho imponible produce; así, un negocio jurídico es oneroso cuando de él deriven prestaciones para ambas partes cuyo valor resulte equivalente, de forma que cada parte proporcione a la otra una utilidad o valor como el que percibe o espera percibir en compensación; por el contrario, será lucrativo cuando la utilidad o ventaja que presta una de las partes carece de compensación o contrapartida.»

Recientemente la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010 recogiendo la doctrina sentada por la anterior Sentencia de 22 de noviembre de 2005 declara que: «Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo...».

15 En la STSJ de Cataluña de 1 de julio de 2013, recurso núm. 864/2010, citando la de 8 de julio de 2004 se afirma que:

«En relación a la naturaleza del negocio jurídico concertado que, si bien se concierta bajo la apariencia de una compraventa, ello no impide a la aplicación de las normas tributarias correspondientes al caso de autos, al apreciarse claramente que existe un «animus donandi» en el negocio concertado en el caso de autos.

(iv) En el ámbito del ISD, y con relación al denominado *crowdfunding* con recompensa, la DGT ha reconocido la existencia de donaciones con causa mixta, fundamentándose en los artículos 618, 619 y 620 del CC. El artículo 29 de la LISD dispone que las «donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia». Y el artículo 59 del RISD determina que las «donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes».

La DGT entiende que en aquellos casos donde haya «falta de equivalencia entre las prestaciones de los financiadores y las de los consultantes, el negocio jurídico descrito en la consulta («crowdfunding», que aquí se suele traducir por micromecenazgo) puede calificarse como donación especial de las reguladas en el artículo 619 del Código Civil (donaciones con causa onerosa y las remuneratorias) y, por tanto, las «donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes» (Contestaciones de 26 de diciembre 2013, consulta núm. V3672-13, de 22 de junio 2016, consulta núm. V2895-16 y de 14 de enero de 2020, consulta núm. V0055-20).

3.2. La existencia de «animus donandi» según la doctrina de la DGT en operaciones mixtas o complejas

La DGT se ha pronunciado en varias contestaciones sobre el concepto de donación y, en concreto, sobre si ciertas rebajas en el precio o asunción de obligaciones pueden considerarse en parte donación. La DGT mantiene una doctrina consolidada fundamentada en el concepto de donación asentado en Dere-

El contrato concertado presentaba la apariencia de una compraventa, si bien la total falta de equilibrio de prestaciones entre el comprador y vendedor, así como el parentesco entre ambos, hace deducir que concurrió en el mismo también un ánimo de liberalidad por parte del vendedor. En efecto, atendidas las obligaciones contraídas por las partes, es indudable que nos hallamos ante un contrato parcialmente lucrativo que, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias aplicables por razones temporales, estaba sujeto al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto a esta parte lucrativa. En efecto, de la prueba obrante en autos se infiere sin ningún género de dudas, la desproporción de contraprestaciones entre las partes, y por tanto procede la tributación como donación onerosa del exceso que se hubiera producido entre las contraprestaciones de las partes.

En este sentido, y de conformidad a lo dispuesto en los arts. 25 y 28.2 de la LGT ha de estarse a la verdadera naturaleza del negocio, siendo que en este caso existen dos elementos que hacen deducir, en lógica inferencia, que concurrió un «animus donandi» en la persona del transmitente: a) por una parte, la absoluta falta de reciprocidad de las prestaciones, en atención al precio fijado para la venta y el valor real de las acciones transmitidas; y b) por otra parte, el parentesco entre comprador y vendedor (hermanos). Ambos elementos de hecho hacen concluir que existió un evidente ánimo de liberalidad en el negocio de autos, sobre todo por la desproporción del precio fijado».

cho privado; la «*Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1.º El empobrecimiento del donante. 2.º El enriquecimiento del donatario. 3.º La intención de hacer una liberalidad (animus donandi)*» (por todas, Contestación de 19 de marzo de 2024, V0456-24). En esta construcción, la intención del donante se constituye como un elemento basilar. Y, a partir de este presupuesto, analiza si rebajas, condonaciones, o descuentos, realizadas dentro de contrato onerosos, pueden ser jurídicamente una «*liberalidad*» o «*donación*» si en la causa de las mismas existe *animus donandi*. Así, en la Contestación de 10 de abril de 2008 (consulta núm. V0761-08), en la venta de inmuebles donde se liberaba a sus clientes del pago de las cuotas de hipoteca los 24 primeros meses de vida del préstamo hipotecario, precisa que ese pago gratuito «*no parecen tener como intención la de beneficiar a éstos últimos (animus donandi) sino que probablemente respondan a mecanismos comerciales de captación y conservación de clientela a que se ven forzadas las empresas y empresarios en entornos de libre competencia*» y, por tanto, no existe una donación porque no hay «*animus donandi*»¹⁶. Sin embargo, la DGT advierte que «*si los pagos realizados lo hubieran sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*» (vide también la Contestación de 10 de septiembre de 2010, consulta núm. V1980-10).

Esta doctrina se reitera en la Contestación de la DGT de 5 de octubre de 2007 (consulta núm. V2098-07) donde se cuestiona la naturaleza de descuentos o bonificaciones con carácter previo o simultáneo a la realización de las operaciones que constituyan el tráfico habitual del sujeto pasivo. La DGT entiende que los «*descuentos de las facturas con carácter gratuito por una persona física o jurídica en favor de sus clientes no parecen tener como intención la de beneficiar a éstos últimos (animus donandi) sino que probablemente respondan a mecanismos comerciales de captación y conservación de clientela a que se ven forzadas las empresas y empresarios en entornos de libre competencia*», pero que si «*los descuentos realizados lo hubieran sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*».

En cualquier caso, la DGT reconoce la posibilidad de operaciones con causa mixta en reducciones de precio. Puede haber una compraventa y una donación, de tal manera que cada operación llevaría su propio régimen jurídico. E incide, como elemento fundamental, en la intención (criterio subjetivo) de hacer una liberalidad¹⁷. El *animus donandi* se configura como la clave de bóveda. Y no hay

16 SANCÍÑENA ASURMENDI (2017) advierte, en el ámbito civil, que no hay ninguna causa liberal «cuando se vende por menor precio para potenciar o incentivar las ventas por el interés de vender, como ocurre en las rebajas, en las ofertas de productos, e incluso en la venta de bienes inmuebles para favorecer la rapidez de una compra. En este sentido, la Sentencia de 10 de junio de 1958 admite que el desequilibrio puede deberse a la concurrencia de un ánimo liberal, o simplemente a la «favorable disposición de la vendedora para moderar el precio».

17 La DGT se centra en el criterio subjetivo del *animus donandi* en las donaciones con carga. En la Contestación de 16 de marzo de 2011 (consulta núm. V0668-11) se advierte que las «*donaciones one-*

que olvidar que en el ámbito civil este ánimo de liberalidad no se presume, sino que hay que probarlo (SS del TS de 6 de octubre de 1994, 12 de noviembre de 1997, 13 de julio de 2000, 21 de junio de 2007). De esta manera, y desde una perspectiva procedimental, el *animus donandi* será una cuestión de prueba; si en un negocio concreto donde conste la totalidad de los elementos (causa, consentimiento, precio y objeto) hay una parte que es posible reconducir a una donación porque se puede probar el *animus donandi*, el tratamiento debe ser el de un negocio con causa mixta.

4. Precios simbólicos y desproporcionadamente inferiores a valor de mercado en el Impuesto sobre el Valor Añadido

4.1. La base imponible en el IVA como valor subjetivo

El hecho imponible del IVA está constituido por la entrega de bienes y prestaciones de servicios con carácter oneroso en el ejercicio de una actividad económica (art. 4.uno de la LIVA). Y, de manera expresa, el legislador determina que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines y resultados de la actividad «*o en cada operación en particular*» (art. 4.Tres). Es decir, en el caso de que hubiera un *animus donandi*, sería ajeno a la estructura del IVA. Por su parte, la base imponible está compuesta por el importe de la contraprestación (art. 78 de la LIVA). La base imponible se fija, salvo ciertos supuestos donde puede haber fraude, en el precio efectivamente pactado por las partes, con independencia de que sea distinto al de mercado o al de coste. Así, por todas, la STJUE de 7 de noviembre de 2013 (As. C-249/12 y C-250/12) determina que «*Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13, y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartado 43)*». De esta manera, el TJUE precisa que el «*artículo 73 de dicha Directiva es la expresión de un principio fundamental cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 15)*» (Sentencia de 26 de abril de

rosas (o modales) están contempladas en el artículo 619 del Código Civil y se rigen por las disposiciones reguladoras de la donación en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto. Pese a la imposición de una carga (o modo) sobre el donatario, la donación onerosa es un acto de liberalidad, en la medida en que dicha carga sea cuantitativamente inferior al valor de la cosa o el derecho donado. La asunción de dicha carga, por parte del donatario, no tiene la consideración de contraprestación puesto que, en todo caso, impera el animus donandi del donante.

2012, As. C-621/10 y C-129/11). En la STJUE de 15 de abril de 2021 (As. C-846/19) se recuerda que *«el hecho de que la remuneración de las prestaciones de servicios de que se trate se abone en forma de cantidad a tanto alzado no afecta al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C151/13, EU:C:2014:185, apartado 37)»* y también que la *«circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine a priori y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C263/15, EU:C:2016:392, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada)»*.

Así, por ejemplo, el TJUE conoció del caso de un contrato donde se colocaban adhesivos publicitarios del patrocinador en varios coches en una carrera automovilística en Hungría y donde el órgano jurisdiccional (STJUE de 25 de noviembre de 2021, As. C-334/20, AMPER METAL KFT) *«alberga dudas acerca de si el carácter excesivo del precio facturado por los servicios prestados al sujeto pasivo, por una parte, y la circunstancia de que dichos servicios no hayan generado ningún aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo, por otra parte, pueden impedir el derecho a deducir el IVA soportado por tales servicios»*. El TJUE advierte, en primer lugar, que lo único que exige el IVA es que haya un vínculo directo, lo que sucede cuando *«dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, cuando una de ellas únicamente se realiza a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca»*. Y *«la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso»*. En segundo lugar, el Tribunal aborda el hecho de que la inversión publicitaria no haya tenido retornos y señala que la Directiva del IVA no supedita el *«ejercicio del derecho a deducción a un criterio relativo al aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo ni, más generalmente, a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA»* y reitera que la deducción del IVA no está condicionado a la obtención de resultados sino a su vinculación a la realización de actividades gravadas al IVA. El Tribunal de Luxemburgo determina que el órgano jurisdiccional debe analizar si los gastos de publicidad *«presentan un vínculo directo e inmediato con una operación por la que se repercute el IVA que da derecho a deducción o, en su defecto, con la totalidad de la actividad económica de Amper Metal, en concepto de gastos generales, o si dichos servicios constituyen gastos de representación carentes de carácter estrictamente profesional»*.

4.2. Precios simbólicos en el IVA y operaciones gratuitas

La normativa del IVA tiene alguna referencia sobre precios testimoniales. El artículo 7.2 hace referencia a las *«entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable»*. En el 7.4 recoge el concepto de obje-

tos de carácter publicitario *«que carezcan de valor comercial intrínseco»*. En el IVA se cuestiona cuándo la retribución de un servicio o un bien de forma simbólica puede hacer que la operación sea reconducible a una operación gratuita y no onerosa.

En el ámbito de la UE, la STJCE de 21 de septiembre de 1988 (As. C-50/1987) ha reconocido que si el importe de un arrendamiento es simbólico puede considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva. Internamente, la DGT ha establecido una doctrina consolidada durante lustros (por todas, Contestación de 5 de diciembre de 2023, consulta núm. V3161-23) donde se equiparan a las operaciones a título gratuitas aquellas *«en las que la contraprestación sea meramente simbólica»* y, también, que si bien una operación a título gratuito es aquella en que *«no media contraprestación, de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en Derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3 del Código Civil, debe llegarse a la lógica conclusión de que, en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto»*¹⁸. En algún caso, se sustituye el término *«desproporcionadamente inferior»* por *«notoriamente inferior»* (Contestación de 30 de enero de 2017, consulta núm. V0224-17).

En cualquier caso, la DGT no desdobra el régimen jurídico en dos. Entiende que todo es gratuito¹⁹. Y, por el contrario, cuando no hubiera desproporción, la base imponible sería el importe efectivamente pactado.

La doctrina de la DGT hace referencia a dos conceptos para definir una operación o actividad como gratuita que no son, a nuestro juicio, intercambiables. Uno, el término simbólico que es, precisamente, el que se recoge en el nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 introducido por el RDL 6/2023. Otro, *«desproporcionadamente inferior al valor de mercado»* (o *«notoriamente inferior»*), en tanto la DGT mantiene, acudiendo al artículo 3 del Código Civil, que debe llevar a la *«lógica conclusión»* de asimilarse a una operación sin contraprestación a efectos del IVA. Se identifica el término simbólico con el carácter desproporcionado de la contraprestación. La DGT no ofrece pautas para determinar cuándo la desproporción con relación al valor de mercado da lugar a una operación gratuita. Parece que cuando el valor sea *«despreciable»* o *«totalmente desproporcionado»* o *«cercano a cero»* se puede entender que la operación es

18 Pueden verse, por ejemplo, las Contestaciones de la DGT de 12 de abril de 2023 (consulta núm. V0857-23), de 4 de julio de 2022 (consulta núm. V1616-22), de 29 de abril de 2021 (consulta núm. V1153-21), de 5 de febrero de 2015 (consulta núm. V0456-15), y de 5 de noviembre de 2014 (consulta núm. V3021-14). Y también las hay de hace más de 20 años, como la de 24 de abril de 2001 (consulta núm. 0818-01), de 6 de noviembre de 2001 (consulta núm. 1960-01) y de 13 de mayo de 2002 (consulta núm. 0716-02).

19 La gratuidad en el IVA afecta a dos ámbitos de aplicación distintos. En el caso de que se realice una operación gratuita en una actividad gravada, afectaría a la figura del autoconsumo y el IVA devengado (si la operación está sujeta al IVA). Si lo que se califica como gratuita es la actividad en su totalidad, se entenderá que no se realiza ninguna actividad económica y afectaría al IVA soportado, que no sería deducible.

gratuita²⁰. Pero no es lo mismo, como señalaba la doctrina civil, un precio irrisorio o simbólico que un precio vil. En el precio irrisorio se entiende que no existe precio y faltaría un elemento esencial de los contratos onerosos (nulidad). En el precio vil (*pretio vilare facta*) hay un precio cierto (art. 1.445 del CC), pero desproporcionado. Y, como señalaba LÓPEZ PALOP en 1959, si algo que vale 100 llega a venderse por 10 «¿Quién afirmará que no es una donación disfrazada?», «¿Cuándo deja de ser compraventa para convertirse en donación?», «¿Cuándo la desproporción entre el precio y el valor de la cosa es del 10, del 20, del 30... por 100?»²¹.

Pero, y al margen del criterio subjetivo de la proporcionalidad, el análisis de la DGT se hace, a nuestro juicio, sobre una premisa incorrecta; si se verifica que el contrato es oneroso (criterio cualitativo) la proporción (criterio cuantitativo) debe ser indiferente. Cómo veremos posteriormente, hay que determinar si nos encontramos o no ante una operación onerosa; en segundo lugar, si esa operación onerosa se realiza dentro de una actividad económica. Y, una vez superados ambos, es cuando hay que verificar la desproporción. Sin embargo, la DGT entiende que el criterio cualitativo (oneroso) depende del cuantitativo (desproporción), de tal manera que la onerosidad va a depender de la proporción (es lo que la DGT denomina como «*lógica conclusión*»).

4.3. Contratos con causa mixta en el IVA

La existencia de contratos con causa mixta en el IVA no es desconocida. Hay ocasiones en el que se ha permitido desdoblarse la operación entre una operación gravada (la sinalagmática) y otra no sujeta (la donación).

(i) En la Contestación de la DGT de 17 de mayo 2010 (consulta núm. V1036-10) se conocía de un convenio de colaboración donde, a parte de la difusión, la entidad colaboradora aportaba una cantidad importante de dinero y se aseguraba un derecho a instalar cajeros automáticos, reservar espacios, utilizar el auditorio y la sala de exposiciones y publicitarse en todas las actividades que realice la fundación. La DGT entendió que en «*tal caso, las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados destinadas por la consultante a la realización de las actividades culturales que se describen en la consulta, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo anterior, en el caso de que el convenio de colaboración suscrito con la entidad financiera supusiera además la cesión al colaborador de espacios, la utilización del auditorio y sala de exposiciones y el derecho a instalar cajeros automáticos en el recinto, como es el caso, estas operaciones quedarán excluidas del propio convenio de cola-*

²⁰ LUCAS DURÁN (2017, págs. 208 y 209), al analizar el IVA del *crowdfunding*, hacía referencia a que solo cuando la compensación fuera «despreciable» podría entenderse que no se devengaba IVA con arreglo a los principios de accesoriedad e importancia relativa. Este autor recogía (nota a pie 44, pág. 209) las directrices del Comité del IVA de la UE (reunión del 30 de marzo de 2015, relativa al tratamiento en el IVA del *crowdfunding*), donde los conceptos que se empleaban para que no hubiera IVA eran el de «despreciable» y «totalmente desproporcionado» y las del *Working Paper* del citado Comité núm. 836 de 6-2-2015 donde se señalaba que el beneficio recibido «es cercano a cero».

²¹ Citado por FUGARDO ESTIVILL (2008, pág. 79).

boración. En consecuencia, constituirán prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido que formarán parte de la base imponible de sus operaciones y deberán tenerse en cuenta, para el cálculo del porcentaje de la prorrata». Por tanto, la DGT divide jurídicamente el contrato en dos partes. Una gratuita, que sería en sí el convenio de colaboración, y otra onerosa, que consistiría en valorar por mercado la cesión de espacios.

(ii) Especialmente relevante es la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016 (RG 5000/2015 y 5030/2015) con relación a la venta del «*bolígrafo solidario*» y donde la recurrente entendía que nos encontrábamos ante un «*negocio mixto*». Se trata de una Resolución de especial relevancia jurídica. Una fundación vendía un bolígrafo por un importe determinado. La fundación mantenía la necesidad de desdoblar la operación entre un negocio oneroso y otro lucrativo. Del importe recibido, una parte era precio (sometido al IVA) y otra parte donación (no sujeto al IVA). La AEAT entendía que en el IVA opera el criterio subjetivo de la base imponible y que el total del importe recibido estaba sujeto al IVA. A efectos de este impuesto, había una sola operación; contraprestación por el total. El TEAC pone en primer término el principio de calificación, donde hay que valorar la verdadera naturaleza jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos jurídicos. Se trata de un análisis que debe realizarse «*sin hacer extensión a otras operaciones, dado que para ello deben analizarse las precisas circunstancias concurrentes*». En el caso objeto de reclamación, la venta del producto iba «*acompañado de una información clara y precisa sobre la intención del proveedor del bien y, por tanto, también, de aquella con la que el adquirente del mismo realizaba la operación o contrato*» que sabía que se «*destinaba buena parte del importe recibido a la campaña solidaria*». Y, además, «*se especificaba el PVP (IVA incluido) fijando el coste unitario del producto Z y se concretaba que el resto del importe hasta el total abonado era donativo para la compra de juguetes*», dando cumplimiento con ello a la normativa reguladora sobre publicidad, y fijándose en las facturas expedidas los elementos obligatorios que den reflejarse en las mismas». De esta manera, el TEAC señala que se «*conocían previamente los negocios jurídicos que celebraban de forma clara y precisa, esto es, sin lugar a equívocos*». En este caso, «*los destinatarios acuden o adquieren el producto con el ánimo o la intención no de adquirir el producto (para lo que podrían acudir, como se ha expuesto anteriormente, a cualquier comercio habitual para adquirirlo por un importe más ventajoso que el aquel que ahora dan a la Fundación) sino de colaborar de manera voluntaria en una campaña solidaria que promociona y lleva a cabo la Fundación, dando una donación al margen del precio del producto Z y conociendo, como se ha expuesto, la base imponible sobre la que se repercute el IVA*». Desde el punto de vista del IVA, se precisa que no «*puede señalarse que estamos ante un vínculo necesario entre la entrega del bien y el importe total del dinero entregado pues, como se ha indicado, quien adquiere el producto lo hace sabiendo de antemano de manera clara y precisa el destino de los fondos que entrega. Hay pues un donativo además de la entrega del precio de un producto Z que, teniendo en cuenta estas circunstancias, es voluntario*». El TEAC recoge el principio según el cual base imponible «*se identifica con el precio o contraprestación fijado por las partes es constante en la jurisprudencia del TJUE*» (valor subjetivo) y que «*el hecho de que pueda ser inferior al coste de adquisición por el proveedor del bien no modifica en principio esta consideración, al margen de supuestos en que el precio del bien sea mera-*

mente simbólico o de que nos encontremos ante situaciones de abuso o fraude». De esta manera, el análisis no se puede fundamentar en el importe de la base imponible como si fuera una sola operación. Por el contrario «de la naturaleza de los contratos celebrados y de las circunstancias que los rodearon, considerados conjuntamente, puede valorarse que nos encontramos ante dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un producto Z, operación sujeta y no exenta del IVA, y una donación, operación no sujeta al impuesto, por la que no debe repercutirse el impuesto.»

La Resolución del TEAC, como hemos reseñado anteriormente, es de especial relevancia por su sólida y precisa argumentación jurídica. Diferencia lo que es el valor subjetivo de la base imponible con la necesidad de calificar con arreglo a la verdadera naturaleza del negocio. Pero lo hace con base en las circunstancias del caso, donde de manera explícita y pública se acredita que en el mismo acto hay «dos negocios», uno oneroso (compra por precio sujeta a IVA) y otro gratuito (donativo), de tal manera que ambas partes, cuando realizan la operación, son concededoras y explicitan frente a terceros la existencia de dos contratos con su régimen jurídico diferenciado.

5. Cuestiones conceptuales del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 (donaciones con retorno); falta de definición del régimen aplicable y vulneración de principio de igualdad

El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exigía, para que fuera aplicable el mecenazgo, que nos encontráramos ante «*donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples*». Era la redacción histórica de la norma que ha permanecido inmutable con la reforma del RDL 6/2023 y donde, como señalaba PEÑALOSA ESTABAN (2015, pág. 304), el «concepto de donación fiscalmente deducible constituye una de las principales sombras que se cierne sobre el concepto mismo de mecenazgo y sus consecuencias tributarias».

Con arreglo al artículo 17.1, cuando existía alguna contraprestación por parte de los donatarios, ajena a la cortesía o al agradecimiento, se entendía que no había donación fiscalmente deducible a los efectos de la Ley 49/2002. Es lo que mantenía la DGT con relación a los «*amigos*», «*simpatizantes*» o «*colaboradores*», donde además del reconocimiento del donatario hay una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la entidad no lucrativa (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.)²². Afirma la DGT que «*el ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas*» (Contestaciones de 9 de junio de 2014. consulta núm. V1503-14 y de 20 de junio de 2013, Consulta núm. V2073-13). Y es, también, lo que la DGT había establecido con relación a las cuotas a las asociaciones al concluir que para «*la determinación de la existencia o no de este ánimo de liberalidad deberá acudirse*

²² Vide BLAZQUEZ LIDOY (2015, págs. 226 y 227) y MARTÍN DÉGANO (2017, págs. 141 y ss.).

a criterios de carácter objetivo, de forma que no se tendrán en cuenta las motivaciones subjetivas de las personas que satisfacen tales cuotas, debiéndose atender, en particular, a los derechos que, a cambio del pago de tales cuotas, otorgan a quienes las satisfacen los estatutos de la correspondiente asociación»²³.

La doctrina de la DGT era, sin embargo, criticable en cuanto a su construcción, en tanto no distinguía entre el hecho de que pudiera haber alguna contraprestación (lo que afectaría al carácter puro y simple) de que sí pudiera existir una donación en parte de la operación (donaciones con carga, remuneratorias o contratos con causa mixta). Es decir, parece confundir la parte con el todo; si había un retorno puede entenderse que no hay una donación pura y simple a efectos del mecenazgo de la Ley 49/2002. Pero no puede aceptarse que no había una donación en términos jurídicos en la parte que se corresponde con el ánimo de liberalidad²⁴. Es más, no se puede compartir, como mantiene la DGT, que para valorar el ánimo de liberalidad hay que acudir a criterios objetivos y no se tienen en cuenta las «*motivaciones subjetivas*»²⁵. El concepto de donación se fundamenta en el *animus donandi*, que es una noción intrínsecamente subjetiva. El criterio objetivo es la comparación entre un valor justo, objetivo o de mercado, con el precio efectivamente pagado. El criterio subjetivo es la causa de esa diferencia. Si la motivación subjetiva es hacer una transferencia con ánimo de liberalidad, con ánimo de empobrecerse y enriquecer al destinatario, hay una donación. Y si la causa es otra, no la habrá.

La reforma del artículo 17.2 por el RDL 6/2023 afecta, precisamente, al requisito de la donación pura y simple, en tanto ahora también «*darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros*».

El preámbulo justifica la modificación en que «*no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple*» si el «*donante pudiera recibir una mención honorífica o*

23 Esta afirmación se reitera en las contestaciones de la DGT (de 15 de febrero de 2024, consulta V0087-24, de 31 de octubre de 2023, consulta V2915-23, de 11 de mayo de 2023, consulta V1241-23, de 31 de octubre de 2022, consulta V2298-22, de 25 de junio de 2020, consulta V2128-20).

24 PEÑALOSA ESTEBAN (2015, pág. 303) critica que la DGT «no considere relevante el valor de la contraprestación que se recibe por parte del donante, porque es precisamente ese elemento el que debe analizarse para determinar si nos encontramos ante una donación del artículo 619 del Código Civil. Es decir, simplemente considera que no existe donación sino un contrato de otro tipo, y no se detiene en qué tipo de donaciones quedan amparadas por la Ley 49/2002. Y este aspecto no es irrelevante, tampoco desde el punto de vista tributario, porque una cosa es que la donación no se considere como una donación deducible, pero otra distinta es que no sea una donación y que, por tanto la fundación deba considerar ese ingreso como procedente de una prestación de servicio y, en su caso, emitir una factura exenta o no exenta de IVA, dependiendo del servicio de que se trate. Por el contrario, si aun no siendo una donación fiscalmente deducible, sigue siendo una donación, el tratamiento para la entidad sin fin de lucro en su Impuesto sobre Sociedades sería otro, y no estaría sujeta a IVA».

25 Se trata, además, de una afirmación que choca frontalmente con otras contestaciones de la DGT (doctrina de actos propios). Como vimos en el apartado 3.b) de este trabajo, la DGT afirmaba con relación a las rebajas y descuentos en los precios que si estos hubieran sido «*con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*».

un reconocimiento reputacional» pero condicionado a «que tal mención o reconocimiento carezca de relevancia económica, de forma que no pueda ser considerada una contraprestación». Y, añade el Preámbulo, que los límites legales del 15% y 25.000 € tienen como finalidad *«evitar abusos y evitar que la donación pueda adquirir un carácter oneroso, no perseguido por el legislador».* MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 75) advierte que con «esta medida se da respuesta a una demanda del tercer sector con la que se pretende adaptar el mecenazgo a los nuevos tiempos en los que a muchos mecenas no solo les mueve el altruismo, sino que buscan algún beneficio -adicional al correspondiente incentivo fiscal- y en los que las entidades sin fin de lucro idean nuevas fórmulas para captar financiación más allá de la mera beneficencia»²⁶.

5.1. Análisis sustantivo de la reforma; el reconocimiento de los retornos simbólicos y la falta de definición del régimen jurídico aplicable

(i) La incorporación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 supone, a nuestro juicio, una modificación del mecenazgo. Ya no se exige que las donaciones sean puras y simples. Las donaciones pueden tener una remuneración de carácter accesoria. El artículo 17.2 supone completar el concepto de donación del artículo 17.1 de la Ley 49/2002. El artículo 17.1 se configura, con el RDL 6/2023, como una norma incompleta, que solo adquiere pleno significado con el artículo 17.2 de la Ley 49/2002. Las donaciones que dan derecho a la deducción son las puras y simples y, también, aquellas donde haya un componente de remuneración, siempre que esa remuneración tenga una importancia relativa tal que haga que sea accesoria y no desnaturalice la donación.

Desde un punto de vista sistemático y de unicidad del Ordenamiento jurídico, la técnica legislativa no parece correcta. En Derecho civil, una donación pura y simple es aquella donde la única causa es la liberalidad del donante. Si puede haber un retorno de hasta un 15% o 25.000 €, no es una donación pura o simple. La mención del artículo 17.1 a las donaciones puras y simples después de la modificación del artículo 17.2 por el RDL 6/2023 es, a nuestro juicio, jurídicamente incorrecta.

²⁶ PEDREIRA MENÉNDEZ (2015, pág. 151) afirmaba que «una restricción muy importante para el desarrollo del régimen del mecenazgo» era «el hecho de solicitar que las donaciones sean puras y simples, ya que la Administración tributaria lo viene interpretando como la imposibilidad de que se obtenga ninguna contrapartida, presente o futura, como consecuencia del donativo, por muy nimia que ésta sea». En el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022, pág. 451) el «Comité considera que existe en España una restricción importante al desarrollo del régimen del mecenazgo que a juicio de este Comité pudiera replantearse. El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exige que las donaciones sean puras y simples, lo que viene siendo interpretado por la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) como la imposibilidad de percibir una contraprestación presente o futura como consecuencia del donativo. Esta restricción no existe en países donde el mecenazgo tiene un mayor papel, como en los Estados Unidos, y en el momento actual quizás debería contemplarse la posibilidad de obtener un retorno de sus donaciones para aquellas empresas que desarrollan actuaciones de mecenazgo».

(ii) La norma recoge un límite conceptual o sustantivo. El artículo 17.2 incorpora el concepto de «*simbólico*» de la contraprestación recibida. El Preámbulo del RDL 6/2023 se refiere a que no exista «*relevancia económica*», que no nos encontremos ante una «*contraprestación*» y que la donación no «*pueda adquirir un carácter oneroso*» y que nos encontremos ante una «*mención honorífica o un reconocimiento reputacional*». De esta manera, y según el Preámbulo, no se pierde el carácter puro y simple de la donación.

La cuestión es determinar cuál es el régimen tributario de esta operación. En teoría, nos encontraríamos ante aquel supuesto de Derecho civil donde hay un negocio único, donde el *animus donandi* es la parte esencial y también existe un componente oneroso. El RDL 6/2023 solventa esta cuestión al margen de la calificación del negocio (art. 13 de la LGT). No se trata de encajar la operación concreta (causa mixta) en la hipótesis normativa que corresponda con arreglo a su doble naturaleza²⁷. Por el contrario, ha diseñado un nuevo presupuesto legal y lo que se plantea es un problema de interpretación de la norma y cuál es el régimen jurídico que llevan aparejadas las operaciones del artículo 17.2 de la Ley 49/2002. Nos encontramos ante un problema de «*calificación*» del legislador. Y puede haber una doble calificación/interpretación. O bien desdoblar el régimen jurídico entre donación y contraprestación (operaciones con causa mixta), donde cada prestación tiene su propio régimen jurídico, combinándose ambos. O bien entender que la remuneración adquiere un carácter adjetivo, accesorio o subordinado frente a la donación y es este régimen, el de la donación, el que absorbe el de la contraprestación. En ese caso, solo existe una donación. La contraprestación no se toma en consideración por su carácter simbólico o testimonial. El régimen sería similar al de las prestaciones accesorias del IVA, donde la prestación principal absorbe el régimen de la adjetiva y se considera que estamos ante única operación a los efectos de aplicar el régimen jurídico del IVA²⁸.

Si el retorno es meramente simbólico o inexistente en términos objetivos (precio irrisorio que carece de causa), se debe aplicar el régimen de la donación al conjunto de la operación. Si la restitución es despreciable la donación

27 El artículo 13 de la LGT dispone que las «*obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado*». El TS ha señalado de manera reiterada «*que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes*» (por todas, Sentencia de 20 de mayo de 2024, recurso núm. 80/2023). En la STS de 23 de febrero de 2023 (recurso núm. 5730/2021) se advierte que la calificación «*es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídica*».

28 Por todas, la STJUE de 18 de abril de 2024 (As. C-89/23) señala que:

«*34. Según reiterada jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 27 y jurisprudencia citada).*

absorbe cualquier retorno²⁹. Pero son casos que deben estar fuera de duda. Por ejemplo, y en términos cuantitativos, donde hubiera una donación 100 y un retorno de 0,5. Pero si el retorno solo es desproporcionado (precio vil) es necesario analizar el régimen jurídico aplicable. Sería el supuesto donde hay un donativo de 100 unidades y el retorno es de 12. Si se entiende que nos encontramos ante una sola operación la base de la deducción es por el total entregado en concepto de donación, sin descontar el retorno simbólico recibido. Es decir, la base del mecenazgo es de 100 unidades y no de 88, lo que supone un incremento encubierto de los porcentajes del mecenazgo³⁰. Si, por el contrario, se entiende que nos encontramos con el régimen jurídico de las donaciones con causa mixta sería aplicable el artículo 622 del Código Civil («*Las donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos, y las remuneratorias*

35. En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva del IVA que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por ello, existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 28 y jurisprudencia citada).

36. Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 29 y jurisprudencia citada).

37. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. A este respecto, un criterio que se ha de considerar es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 30, y de 5 de octubre de 2023, Deco Proteste – Editores, C505/22, EU:C:2023:731, apartado 23 y jurisprudencia citada).

29 En el ámbito tributario, diversos autores se han pronunciado a favor de entender que cuando el retorno es irrisorio se aplica el régimen de la donación. Con relación al *crowdfunding* con recompensa, CASANELLAS CHUECOS (2022) entiende que si la «recompensa carece de valor económico, la aportación encajaría en la caracterización que la doctrina civilista realiza de las donaciones puesto que la obtención de una recompensa de carácter simbólico y de nulo valor económico no desvirtúa la gratuidad del acto y resulta totalmente accesoria a la liberalidad. Pero podría entenderse, además, que en estos supuestos tales donaciones resultan equiparables, a efectos tributarios, a las donaciones puras y simples en la medida en que la recompensa –con carácter general, el reconocimiento público de la colaboración– no merma, en modo alguno, el importe de la donación y es un simple acto de gratitud del donatario que no desvirtúa el ánimo de liberalidad de la donación».

SOTO MOYA (2017, pág. 100) señala si «el valor de la carga para el promotor del proyecto fuera excesivamente reducido en relación con la aportación realizada, y entonces, en razón de la nimiedad de la recompensa, podría calificarse el negocio como una donación remuneratoria y no como una compraventa, desplegándose por lo tanto los efectos tributarios aplicables a la donación». Y continúa señalando que «si el valor de la recompensa es tan notablemente inferior a la aportación realizada que puede considerarse que ha existido *animus donandi*, entonces estaremos ante una verdadera donación, pero si la recompensa tiene una cierta entidad en comparación a la aportación, deberá calificarse como compraventa, o al menos como donación onerosa del artículo 619 del Código Civil».

30 En el caso de que se entienda que nos encontramos ante un solo negocio jurídico donde la donación absorbe la contraprestación, el efecto final es que en términos matemáticos se están incrementando los beneficios del mecenazgo. Pensemos en una persona física que dona 100 unidades y recibe el retorno de 12 y que aplica el tipo de deducción del mecenazgo del 40% (40 unidades). Su donación real es de 88 unidades y tiene una deducción de 40 unidades, por lo que el tipo efectivo de la deducción por la donación es del 45,45%.

por las disposiciones del presente Título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto»). Y el régimen sería distinto; la base de la deducción por donaciones sería de 88 unidades y las 12 restantes tendrían la naturaleza de operación sinalagmática.

Ambas interpretaciones son antagónicas. Pero ¿cuál de las dos es la recogida por el legislador? Si, el criterio de interpretación es el de poner en primer plano el término «*simbólico*» recogido en el art. 17.2 y los fundamentos del Preámbulo del RDL 6/2023 (que no tiene «*relevancia económica*», que no nos encontremos ante una «*contraprestación*» y que la donación no «*pueda adquirir un carácter oneroso*») parece que se regula un régimen único donde la donación absorbe al retorno simbólico. Y, en este caso, sería necesario determinar cuál es el peso que hay que dar a las exposiciones de motivos o preámbulos de las normas como criterio de interpretación. Si se entiende que el preámbulo contiene «el «*espíritu y finalidad*», el alma del cuerpo legal, a que se refiere aquel artículo 3.1 CC en su inciso final»³¹, habría que convenir que la interpretación correcta pasaría por entender que nos encontramos ante una donación que absorbe el retorno simbólico y, a efectos de la deducción, el importe de la donación es el total entregado sin detracer el valor del retorno testimonial recibido. A favor de esta interpretación, y como indicio que podría reforzarla, estaría el hecho de que el legislador no ha modificado el artículo 18 de la Ley 49/2002 con relación a la base de la donación, ni el contenido de las certificaciones de donación, ni de la información sobre las donaciones que hay que remitir a la AEAT³².

Sin embargo, si el texto del preámbulo no se compagina de manera adecuada con el texto del articulado, produciéndose una suerte de incongruencia o incoherencia entre ambas redacciones, parece difícil que pueda entenderse que nos

31 De esta opinión es CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA (2019, pág. 761-762), quien señala que las exposiciones de motivos, «aunque preceden a la ley (a su articulado, a la norma jurídica *stricto sensu*), no son mero precedente de la ley. Son formalmente tan «material legislativo» –que no prelegislativo– como la propia ley que motivan. En ellas no se refleja la gestación de la ley (con sus debates, enmiendas...), sino la ley misma, ya debatida y gestada, ya aprobada y publicada oficialmente, tanto en su articulado como en su Exposición de Motivos. Éstas no representan el pasado de la Ley, sino su presente [...] la Exposición de Motivos contenía la *voluntas legislatoris* (de la Comisión redactora con el fin de convencer al Gobierno o al Parlamento), tras su debate y aprobación, ya recoge, junto con ella, la *ratio legis* (la de la propia ley ante sus destinatarios finales: los ciudadanos y los Poderes Públicos), que la ley explica en su preámbulo, donde vendría a comprenderse, a lo más, una especie de *mens legis*, según entiende nuestra propia jurisprudencia, incluida la del Tribunal Constitucional. De este modo, aquella parte expositiva de la ley vendrá a contener, no los «antecedentes... legislativos», a que se refiere el artículo 3.1 CC, sino el «espíritu y finalidad», el alma del cuerpo legal, a que se refiere aquel artículo 3.1 CC en su inciso final. Se erigen, así, las Exposiciones de Motivos como punto de encuentro, y conciliación, en la clásica disputa entre las teorías subjetivistas y las objetivistas de la interpretación».

32 El RDL 6/2023 no ha modificado el régimen del contenido de los certificados de donación del artículo 24 de la Ley 49/2002. El artículo 6.2.(c) de Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, determina que la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa donde conste el «*Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado*». En el caso de donaciones del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 la información a remitir no se ha adecuado en el nuevo texto. No es necesario informar a la AEAT de que se han recibido donaciones donde ha habido un retorno testimonial o simbólico. La información que habrá de remitirse será la misma que en el caso de donaciones puras y simples.

encontramos ante la verdadera finalidad y espíritu de la Ley³³. Y es difícil aceptar con arreglo a criterios civiles que, como señala el Preámbulo del RDL 6/2023, «no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple» de la donación si el retorno es del 15%. A nuestro juicio, una donación pura y simple no admite un retorno del 15%. Será una donación onerosa, con carga, una operación con causa mixta, pero no una donación pura simple.

Lo cierto, como decíamos al inicio de este estudio, es que nos encontramos ante una norma incompleta y deficiente, que adolece de los deterioros legislativos que nos acompañan en los últimos tiempos y, usando la terminología del profesor ROJO FERNÁNDEZ-RÍO (2023), es una «mala Ley». Es una norma que afronta una cuestión conceptual novedosa de manera simplista e inacabada, sin desarrollar el completo régimen jurídico que una modificación como la introducida merecía y sin ser capaz de atisbar las consecuencias que esta falta de precisión conlleva en el sistema tributario.

De las dos interpretaciones posibles, no soy capaz de pronunciarme sobre cuál es la legalmente correcta³⁴. *De lege ferenda* entiendo que en términos sistemáticos y lógicos se están reconociendo las operaciones con causa mixta, desdoblando la operación entre onerosa y gratuita. Pero esta interpretación solo debería ser válida, como hemos señalado, cuando el retorno tuviera cierta magnitud, porque si el retorno es despreciable o irrisorio en términos cuantitativos y proporcionales, la donación debería absorber el retorno. Es decir, lo que sea «precio vil», desproporcionado pero con entidad, debería desdoblarse a los efectos del artículo 17.2. Si el precio es «irrisorio», el régimen de la donación absorbe el régimen de la compraventa y el tratamiento sería único. Pero, *de lege data*, no podemos aseverar que esa sea la interpretación correcta.

(iii) El análisis que acabamos de hacer se refiere al supuesto donde haya un único negocio donde, además del *animus donandi*, exista un retorno, un único negocio complejo donde, de manera taxativa, queda explicitado el ánimo de liberalidad como causa principal (negocio con causa mixta)³⁵. Pero no solventa al caso donde existan dos negocios y dos causas que puedan dividirse e identi-

33 Aunque sea en el ámbito jurisprudencial, se podría hacer referencia a la STS de 24 de mayo de 2012 (recurso núm. 1281/2009) donde se afirma que en «*las Sentencias de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 7640/05), FD Tercero, y de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9215/04), FD Tercero, entre otras, disponen que la sentencia debe tener una coherencia interna, ha de observar la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla así de un supuesto de incongruencia, en realidad, de incoherencia interna de la sentencia, cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios*».

34 El profesor MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 81) entiende que es necesario desdoblar la operación al señalar que «la base de la donación debe ser la diferencia entre el valor de lo que se da y se recibe a cambio».

35 El TS advierte en su Sentencia de 19 de junio de 2009 (Sala de lo Civil, recurso núm. 1944/2004) que «*En los contratos sinalagmáticos, la causa está constituida por el dato objetivo del intercambio de las prestaciones (SSTS 8 de julio de 1974, 8 de julio de 1983, 17 de enero de 1985, 11 de abril de 1994, 21 de julio de 2003, etc.)*

Así entendida, la causa se ha de distinguir de los móviles subjetivos, cuya relevancia se produce cuando sean reconocidos y exteriorizados por ambas partes contratantes (SSTS 4 de mayo de 1987, 30 de septiembre y 21 de noviembre de 1988, 31 de enero de 1991, 8 de febrero de 1996, 6 de junio de 2002, etc.)

ficarse cuando exista un acuerdo donde se explicita ambos negocios de manera expresa³⁶. A esta situación hicimos referencia cuando analizamos la doctrina privada sobre las compraventas amistosas, y donde se distinguía entre los negocios indirectos o con causa mixta, de aquellos otros donde las partes explicitaban de manera expresa la realidad de los negocios, identificando qué parte era una relación sinalagmática y qué parte era donación. Así, en el ámbito tributario, en la Resolución del TEAC de los «*bolígrafos solidarios*» antes reseñada a los efectos del IVA (de 20 de octubre de 2016, RG 5000/2015 y 5030/2015) el Tribunal señalaba que estábamos ante «*dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un producto*» donde parte era donación y parte precio (con IVA).

De esta manera, y por poner un ejemplo de Derecho civil, FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 83 y 84) identifica distintas posibilidades en el caso de la transmisión de un inmueble cuyo valor real o de mercado es de 100 y se transmite por otro precio. Por lo que aquí afecta, y de las alternativas que aborda, nos interesamos. Una opción, que es la más problemática, donde hay una transmisión «del bien a título de compraventa por un precio efectivo convenido notablemente inferior o superior a 100 (precio amistoso o de favor) con ánimo de liberalidad». La segunda posibilidad es la transmisión «del bien a título de compraventa y donación con expresión explícita de ambos negocios. Se transmite el bien por valor igual 100, y se satisface parte del precio en una cantidad determinada en dinero y a título de compraventa y el resto del precio o valor del bien es objeto de donación expresa. De todo ello existe constancia explícita en el negocio de transmisión. Negocios unidos, explícitos y plenamente válidos, comprensivos de una compraventa y una donación, con carácter oneroso y gratuito, respectivamente, sometido en este segundo supuesto a la regulación general de la donación [...] Se trataría del supuesto tipo o «ideal» que responde a la verdadera intención de las partes sin recurrir a subterfugios dirigidos a ocultar una parte de los fines buscados con la transmisión plena del bien».

Esta concepción no elude el peso de los factores subjetivos, pues cabe que el móvil o propósito que guía a las partes tenga peso en la determinación de la voluntad negocial, hasta el punto de que se configure en el caso un «propósito empírico común de las partes» que encarne, en ese supuesto, el elemento causal del negocio. Y así es posible que el móvil subjetivo, que en principio es una realidad extranegocial, salvo que las partes lo incorporen al contrato como cláusula o como condición (SSTS 19 de noviembre de 1990, 4 de enero de 1991, 28 de abril de 1993, 11 de abril de 1994, 1 de abril de 1998, etc.), se incorpore a la causa («móvil casualizado») y tenga trascendencia como tal elemento del contrato (SSTS 11 de julio de 1984, 21 de noviembre de 1988, 8 de abril de 1992, 1 de abril de 1998, 21 de marzo y 21 de julio de 2003, etc.). Pero para llegar a causalizar una finalidad concreta será menester que el propósito de que se trate venga perseguido por ambas partes y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo (SSTS 16 de febrero de 1935, 20 de junio de 1955, 17 de marzo de 1956, 30 de enero de 1960, 23 de noviembre de 1961, 27 de febrero de 1964, 2 de octubre de 1972, 8 de julio de 1977, 1 de abril de 1982, 8 de julio y 17 de noviembre de 1983, 30 de diciembre de 1985, 17 de febrero de 1989, 4 de enero de 1991, 11 de abril de 1994, 6 de junio de 2002, 21 de julio de 2003, etc.).»

36 Como señala EGUSQUIZA BALMASEDA (2017) se «reconoce que puede darse una dualidad contractual si se impone por la ley o lo convienen las partes» y, en caso contrario, la teoría que ha tenido mayor aceptación es la que «valora que el «negotium mixtum cum donationem» configura un solo negocio». En el negocio mixto «puede deducirse claramente la existencia de dos elementos típicos distintos que las partes conjugan para formar un solo contrato con el fin de actuar a la vez y en un mismo plano una venta y una liberalidad, fundiéndose esas dos causas típicas y calificándose de mixto al «negotium mixtum cum donatione». Por ser mixto su régimen jurídico se obtendrá combinando los dos órdenes de normas: el de la compraventa y el de la donación, en la medida que sean compatibles con el fin unitario del negocio celebrado...»

El ámbito de aplicación del artículo 17.2 alcanza al primer supuesto (un negocio con causa mixta, donde el *animus donandi* es la parte esencial y la parte onerosa la accesorio). Pero en el caso de que se expliciten ambos negocios, donde la parte onerosa tenga su precio cierto y, además, que sea de mercado, y la parte de la donación esté expresamente reseñada ¿Nos encontramos ante una donación pura y simple de la parte de la donación donde se aplicarían los incentivos fiscales al mecenazgo? ¿Se puede entender que el negocio oneroso es totalmente independiente y no se le aplican los límites del 15% y 25.000 €?³⁷. A nuestro juicio, si en un documento las partes explicitan dos contratos distintos, indicando qué parte es donación (*animus donandi*) y qué parte precio, sí es posible entender que hay una donación pura y simple. Ahora bien, los valores que se empleen deben ser de mercado, a los efectos de que la realidad comercial coincida con la realidad jurídica y económica. En caso contrario, si los precios de la operación onerosa no coinciden con los de mercado (ocultando parte del precio en la donación), debería recalificarse el contrato y, ahora, nos encontraríamos realmente ante un solo negocio con causa mixta donde sí aplicarían los límites del 15% y los 25.000 €.

(iv) Por último, es necesario hacer una mención al ámbito de aplicación del artículo 17.2. Si tiene un alcance que va más allá de la Ley 49/2002 o es un concepto autónomo que se limita a la Ley 49/2002. Y, a nuestro juicio, el artículo 17.2 se agota en la Ley 49/2002. No tiene un alcance conceptual mayor que el acotado a dicha norma. No es un precepto de Derecho general que se extiende al resto del ordenamiento tributario (IVA, IS, contabilidad, donaciones a otras entidades no acogidas a la Ley 49/2002). De la misma manera que el TS ha señalado que el concepto de donativos o liberalidades del artículo 15.e) de la LIS tiene «una significación y alcance propio» limitado a la LIS debe entender que el retorno del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agota en dicha norma³⁸.

5.2. El concepto «cuantitativo» del término simbólico y la vulneración del principio de igualdad

El límite conceptual de «*simbólico*» de la contraprestación recibida vinculado, según el Preámbulo de la norma, a que no exista «*relevancia económica*» y que no nos encontremos ante una «*contraprestación*» se ve completado la existencia de límites objetivos establecidos en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002;

37 En la doctrina tributaria se ha mantenido que si había duplicidad comercial, donde de manera expresa ambos negocios estaban explicitados y separados, la parte de la donación sí podía considerarse una donación pura y simple a los efectos de la deducción por mecenazgo de la Ley 49/2002. CASANELLAS CHUECOS (2022) señalaba que de seguirse un esquema donde hay un acuerdo entre las partes en virtud del cual la aportación realizada se divide en dos fracciones claramente diferenciadas e identificadas: una corresponde a una donación y la otra a una compra o adquisición podría admitirse la aplicación de los incentivos fiscales establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre [...] sobre el importe correspondiente a la donación».

38 La STS de 30 de marzo de 2021 (recurso núm. 3454/2019) determina que los conceptos de donativos o liberalidades del artículo 15.e) tiene «una significación y alcance propio» que «poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad». Sobre el concepto autónomo de donativo en el IS remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOY, 2022, págs. 87 a 89).

«cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros».

La primera pregunta sería si el artículo 17.2 establece una condición acumulativa (concepto sustantivo de simbólico más la existencia de límites económicos) o, por el contrario, el hecho de introducir umbrales cuantitativos supone que la norma asimila a precio simbólico, a ausencia de contraprestación o a falta de onerosidad, cuando lo recibido por la entidad no lucrativa no represente más del 15 por 100 del valor de la donación y sea menor a 25.000 €. A nuestro juicio, se trata de una norma de calificación vinculada a una proporción³⁹. El carácter simbólico o la falta de onerosidad o contraprestación pasa de un ámbito conceptual y teórico a un criterio matemático. Nos encontramos ante una ficción jurídica. Sin embargo, al establecerse un límite aparecen grietas en la construcción teórica que se encuentra en el Preámbulo del RDL 6/2023.

El legislador es consciente que limitarse a utilizar el concepto jurídico indeterminado «*simbólico*», sin definirlo, supondría una fuente inabarcable de problemas⁴⁰. El término simbólico no aparece definido en el Diccionario panhispánico del español jurídico. El término simbólico sí aparece en Diccionario de la RAE con dos acepciones que serían aplicables; «*Dicho del precio de algo: Muy bajo o considerablemente inferior al que debería corresponder*» o «*Que tiene un valor meramente representativo*». En este caso, el legislador opta por traer al primer término la seguridad jurídica de los operadores y acude a un criterio matemático. Pero, precisamente, el acudir a un criterio meramente numérico, alejando de cualquier ámbito conceptual, hace que lo simbólico pase de un concepto jurídico indeterminado a una proporción matemática. El análisis no será sustantivo sino numérico.

En cualquier caso, y descendiendo sobre los concretos límites económicos, la técnica tributaria pasa por determinar un doble régimen. La proporción matemática del 15% solo opera hasta el importe de 166.666,67 € de valor del donativo (el resultado de dividir 25.000 entre 0,15). A partir de ese umbral, entra en juego un segundo límite fijo 25.000 €. De esta manera, la norma regula dos lindes para calificar que no existe onerosidad.

- a) Hasta 166.666,67 €, se permite hasta un 15% de retorno sobre el valor de la donación.
- b) Desde 166.666,67 € se permite cualquier retorno inferior a 25.000 € con independencia del porcentaje del retorno sobre la donación. La regla

39 La idea de que el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 establezca una condición acumulativa es de ISABEL PEÑALOSA. Según me han transmitido por tradición oral, el artículo 17.2 exige que se cumplan dos requisitos. El primero, que en términos materiales esté dentro del concepto de simbólico. Y solo una vez superado el ámbito sustantivo, entraría el numérico y debería estar dentro de los límites del 15% y los 25.000 €. La conclusión es que no todo retorno que sea inferior al 15% y 25.000 € dará derecho al mecenazgo. Solo si se considera, además, conceptualmente como simbólico, dará derecho a la deducción por mecenazgo.

40 MACANÁS (2018) advierte que calificar la gratuidad del negocio como «el mero contraste entre los valores «de mercado» entre aquello que el promotor entregará o hará y lo entregado por el aportante» conduce a un «problema extenuantemente casuístico, profundamente subjetivo, e inasumible como criterio general que pretenda aportar algún valor como categoría».

matemática es que el porcentaje de retorno irá disminuyendo proporcionalmente según aumenta el valor de la donación; si la donación fuera de 200.000 €, el porcentaje máximo de retorno sería de 12,5% (25.000 €); si la donación fuera de 300.000 €, el porcentaje máximo de retorno sería de 8,33% (25.000 €); si la donación fuera de 1.000.000 €, el porcentaje máximo del retorno sería de 2,5% (25.000 €). Es decir, el retorno simbólico disminuye proporcionalmente según aumenta la donación.

La existencia de los dos límites resulta de difícil aprehensión en términos sistemáticos y cuestiona el propio fundamento que nos da el Preámbulo del RDL 6/2023 ¿Por qué el 15% y no un 10 o 5%?⁴¹ ¿Cuál es la razón del límite de 166.666,67 €? ¿Por qué el criterio proporcional deja de ser relevante a partir de 166.666,67 a los efectos de la onerosidad y la ausencia de contraprestación? ¿Por qué el retorno simbólico permitido disminuye proporcionalmente a partir de las donaciones superiores a 166.666,67 €? No encontramos explicación ni coherencia en la regulación, lo que incide en el concepto sustantivo de donación con retorno del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 y en la dificultad de pronunciarse sobre si nos encontramos ante un negocio dual (parte donación y parte contraprestación) o una donación por el total.

En cualquier caso, para el legislador, el término simbólico tiene un doble significado. Es simbólico todo aquello cuyo retorno sea inferior al 15% cuando la donación sea inferior a 166.666,67 €. A partir de ese importe, es simbólico es todo aquellos que sea menor de 25.000 €, con independencia de cuál sea el importe de la donación.

La conjunción de ambos límites tendría que pasar el tamiz del principio de igualdad. En una donación de 166.666,67€ y en otra de 5.000.000 €, el retorno máximo que puede recibir el donante es el mismo; 25.000 €. En la primera es un 15%. En la segunda, un 0,5%. La cuestión es si este régimen supera los tres eslabones del juicio de igualdad constitucional ¿Son diferentes las donaciones inferiores a 166.666,67 € a las superiores a ese importe (comparabilidad)? Si no se consideran diferentes ¿hay alguna fundamentación objetiva y razonable por

41 LUCAS DURÁN (2017, pág. 198) señalaba con relación al *crowdfunding* con recompensa que solo en aquellos «supuestos en que el valor de la recompensa fuera realmente reducida en relación con la aportación realizada (por ejemplo, inferior al 5 por 100), podría entenderse que se realizarían dos donaciones cruzadas entre aportante y quien recibe la aportación (una de dinero para financiar una causa, otra de agradecimiento), de manera que el total de lo aportado podría ser calificado de donación, de acuerdo con el principio de accesoriedad».

CASANELLAS CHUECOS (2022) entendía que en el caso de que hubiera una compensación en función de un porcentaje la opción «más acertada para establecer una correcta relación de proporcionalidad entre la aportación y la valoración de la recompensa, éste debería estar alrededor de un máximo de entre el 5 y 10% del importe total de la aportación» realizada.

CORRECHER MATO (2024, pág. 201, nota a pie 36) señala que en la versión inicial de la Proposición de modificación de la Ley 49/2002 no había límites y que se incluyeron a raíz de diversas enmiendas que se plantearon. En concreto, se refiere a los límites más ajustados de la enmienda núm. 11, que a juicio de este autor, se compatibilizaban mejor con la exigencia de las donaciones puras y simples. Esta enmienda establecía que «*Contraprestaciones en especie. 1. La percepción por el mecenaz de contraprestaciones en especie de valor igual o inferior al 10 por ciento de la valoración de la aportación, cuando esta sea de valor igual o inferior a los 1.000 euros, y de valor igual o inferior al 5 por ciento cuando la aportación supere los 1.000 euros, será compatible con la obtención de los incentivos fiscales descritos en este título. 2. A estos efectos, no tendrán la consideración de contraprestación los reconocimientos contemplados en el Capítulo I del Título III de esta Ley.*».

la cuál a partir de 166.666,67 € no deba operar el límite del 15%? Y, si se entiende que sí hay una justificación ¿la diferencia de trato es adecuada a la finalidad buscada y se supera un juicio de proporcionalidad en sede constitucional? El Preámbulo del RDL 6/2023 justifica la inclusión de ambos límites con finalidad «evitar abusos y evitar que la donación pueda adquirir un carácter oneroso, no perseguido por el legislador». Sin embargo, no llegamos a comprender en qué medida el límite de 25.000 € es una barrera contra los abusos y el carácter oneroso si el retorno recibido por el donante está dentro del umbral del 15%. Es decir, nos resulta difícil aceptar que la necesidad de evitar abusos sea fundamento suficiente para avalar el régimen diseñado.

6. Cuestiones técnicas en la aplicación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002

6.1 Análisis del artículo 17.2 de la Ley 49/2002

Al margen de los problemas sustantivos, pero también derivados de ellos, es necesario analizar diversas cuestiones de carácter técnico en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002.

(i) La aplicación de la norma produce un error de salto. El hecho de que el retorno se valore en un porcentaje superior al 15% (o 25.000 €) supondría que la operación no pudiera ser conceptualizada como donación, ni siquiera parcialmente, al entrar en juego el artículo 17.1 que exige que sea pura y simple. El régimen jurídico sería el de las operaciones onerosas, al entenderse que supera el umbral del 15% (o 25.000 €). Supondría entender que la operación es onerosa en su totalidad a efectos del mecenazgo sin que pueda dividirse la operación en un negocio con causa mixta⁴². Si el mecenas fuera una empresa, el resultado sería que el gasto sería fiscalmente deducible en la base imponible. Si fuera una persona física no empresario o profesional, se perdería íntegramente cualquier beneficio fiscal. Es decir, si se donan 100 unidades y hay un retorno de 16 unidades, la totalidad de la operación no podría someterse al mecenazgo. Si el retorno fuera de 15 unidades, sí. 1 unidad de diferencia supone que se apliquen dos regímenes distintos.

(ii) Como reseñamos anteriormente con relación a los negocios con causa mixta, el enriquecimiento de las partes podía hacerse mediante un menor precio o un mayor precio. Como advertía FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 78) o bien se pacta un precio o valor efectivo que es notablemente inferior al valor real (se beneficia al comprador), o bien se pacta un precio notablemente superior al real (se beneficia al vendedor), y esa diferencia de precio es la que se correspondía con la parte gratuita si hay *animus donandi*.

⁴² MARTIN DÉGANO (2024) advierte que «tampoco se han regulado las consecuencias de superar ese tope: ¿deja de ser deducible la totalidad de la donación o solo la parte que excede? En principio, parece que se producirá un error de salto por el que la donación dejará de estar incentivada fiscalmente».

La cuestión es si la estructura del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 da cobertura a ambos tipos de operaciones en función de si la entidad no lucrativa es la vendedora o la compradora. El artículo 17.2 pone el énfasis en que la entidad no lucrativa sea la que entregue un bien o un servicio de carácter simbólico (vendedora). De esta manera, si el donatario organiza una cena benéfica donde se exige una aportación de 200 € al haber una causa no lucrativa y el precio del cubierto es de 30, la operación se encontraría dentro del supuesto de hecho del artículo 17.2 en tanto el servicio prestado por donatario sería «*simbólico*». Pero si, por ejemplo, nos encontramos ante una compraventa amistosa donde una mercantil tiene como precio de venta al público de un equipo informático por 2.000 € y lo vende a la entidad no lucrativa por 150 € que paga en dinero ¿Sería aplicable el artículo 17.2 de la Ley 49/2002? El artículo 17.2 se limita a que el donante pueda «*recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico*». En este caso, la entidad no lucrativa actúa como compradora y no entrega ningún bien ni presta ningún servicio. Pero nos encontramos ante una contraprestación dineraria de carácter simbólico donde habría un enriquecimiento de la entidad no lucrativa (compradora) que entraría dentro de los parámetros de numéricos que exige el artículo 17.2.

(iii) El hecho de que se empleen las magnitudes del 15% y de 25.000 € presentan problemas en el caso de donaciones recurrentes con retorno. Si la entidad A donara 100 unidades y la una entidad no lucrativa correspondiera con un retorno de 10 unidades en el mes de febrero, y en el mes de abril la entidad A donara otras 100 unidades y la entidad no lucrativa diera un retorno de 20 unidades la cuestión es si la operación se puede valorar en su conjunto (de tal manera que se entienda que hay una sola donación de 200 unidades y un retorno de 30 unidades), lo que estaría dentro del límite del 15%. O, por el contrario, si solo la primera donación estaría dentro de los umbrales y la segunda habría que excluirla.

De la misma manera, y con relación al retorno inferior a 25.000 €, cabe preguntarse cómo opera si la entidad A dona 150.000 € en enero, la entidad no lucrativa le entrega bienes por el 15% (22.500 €) y en el mes de junio dona 120.000 € y la entidad no lucrativa entrega bienes por el 15% (18.000 €) ¿Cabe entender que se ha superado el límite de los 25.000 € al entender que nos encontramos ante una sola donación? ¿O puede aplicarse de manera individual para cada una de las operaciones? Si pudiéramos emplear la nomenclatura de la Ley de Contratos del Sector Público ¿Nos encontraríamos ante un fraccionamiento no permitido por la Ley?

(iv) El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 determina que es necesario que «*el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación*». La norma solo menciona que la entidad no lucrativa pueda dar «*bienes o servicios*» sin incorporar también el término «*derechos*» que sí se emplea en otros ámbitos de la Ley 49/2002⁴³. La cuestión es por qué no se incluye el término «*derechos*» dentro del artículo 17.2. En teoría caben dos interpretaciones. La primera, entender que el concepto de bienes y servicios incluye a los derechos. Sería asimilable a las definiciones del IVA,

⁴³ El artículo 17.1.a) dispone que darán derecho a practicar la deducción por mecenazgo a los «*Donativos y donaciones dinerarias, de bienes o de derechos*».

donde es prestación de servicios todo aquello que no sea entrega de bienes. La segunda opción es que la entidad no lucrativa tiene vedado ceder derechos. A nuestro juicio, no existe ninguna razón jurídica para que se excluya la cesión de cualquier derecho y el concepto de bienes y servicios del artículo 17.2 incluye también a los derechos. Otra interpretación supondría establecer un régimen desigual sin justificación.

(v) La aportación del donante puede ser en especie. En dicho caso, en el ámbito del IRPF y del IS se produce una ganancia por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado. El artículo 23 de la Ley 49/2002 regula la exención de las rentas que se pongan de «*manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley*». Si la donación es pura y simple, no se plantea ningún problema. Pero si la donación es la del artículo 17.2 la cuestión es si la parte donde hay retorno está también exenta.

Pongamos el ejemplo de una empresa que tiene un bien registrado en contabilidad por 30 unidades y cuyo valor de mercado es de 100. La fundación le ofrece un retorno del 15% sobre el valor de mercado. Si se entiende que todo es donación, el total estaría exento. Sin embargo, si se procede a desdoblarse la operación en dos partes (negocio con causa mixta), el 85% de la ganancia de patrimonio estaría exenta (la que se considera donación). Pero, ¿cómo tributa el 15% de la venta? En teoría, la sociedad habría obtenido un beneficio por la diferencia entre 15 y 4,5 (el 15% de 100 menos el 15% de 30 no exento).

(vi) El término de comparación del 15% se hace entre dos magnitudes distintas. En el numerador, el valor de los bienes o servicios prestados por la entidad no lucrativa. En el denominador, el valor de donativo o la aportación (los servicios siguen estando fuera de la deducción en la cuota por mecenazgo)⁴⁴.

Con relación al denominador, la norma no precisa cómo se valora cuando se entrega un bien o derecho. Una opción sería acudir al valor de mercado del bien o derecho, que es el valor por el que se incorporaría el bien o el derecho a las cuentas anuales de la entidad no lucrativa. La otra, sería acudir a la base del mecenazgo. El artículo 18.1.b) de la Ley 49/2002 determina, como regla general, que la base de la deducción será o bien «*el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión*» o bien «*el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio*»⁴⁵.

En el caso de empresas, acudir al valor contable como denominador carece, a nuestro juicio, de justificación. En primer lugar, porque si la definición de

⁴⁴ El profesor MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 88) pone en cuestión que los servicios estén excluidos del mecenazgo a la vista de la modificación que el RDL 6/2023 ha hecho de los convenios de colaboración. Señala este autor que no «estamos criticando que los servicios gratuitos puedan admitirse en los convenios, sino que se les excluya de las donaciones. Una vez aceptada la prestación de servicios por el legislador como forma de mecenazgo incentivado fiscalmente -con todos los temores que ha suscitado siempre su acreditación y valoración-, debería ser el empresario o profesional quien decidiera si llevarlos a cabo mediante donaciones o convenios. No tiene sentido excluirlos de un mecenazgo totalmente altruista -como es la donación- frente a uno que no lo es, pues en el convenio se obtiene el retorno de la difusión de ayuda recibida».

⁴⁵ MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 81) señala que «no se ha previsto una regla de valoración específica en el artículo 18 de la Ley 49/2002 para ellos. En nuestra opinión, por la naturaleza de la medida introducida, que trata de fomentar el mecenazgo, debería ser el valor de mercado, que también será

simbólica o falta de onerosidad se vincula a un porcentaje del 15%, el término de comparación tiene que ser el valor de mercado del bien o derecho recibido por la fundación, que es el único criterio válido para determinar si una operación es simbólica o no. Es decir, si un bien está contabilizado por 10 y su valor de mercado es de 100, el carácter simbólico debe medirse sobre 100 y no sobre 10⁴⁶. El valor contable es, generalmente, valor histórico y la comparación con el retorno simbólico debe hacerse en términos actuales. En segundo lugar, porque el mismo bien donado por dos empresas distintas, tendría un régimen distinto de retorno simbólico en función de valor histórico. Si la empresa A tuviera contabilizado el bien por 10 y la empresa B por 100, el retorno que podría dar la entidad no lucrativa sería distinto para A que para B a pesar de ser el mismo bien. Y, por último, por la razón de ser de la base del mecenazgo en las empresas. Si un bien está registrado en contabilidad por 10 y su valor de mercado es de 100, la razón de que la base del mecenazgo sea 10 es que el beneficio por la transmisión (100 entre 90) no se somete a tributación (art. 23.1 de la Ley 49/2002). La empresa está donando a la fundación 100 unidades, pero el beneficio obtenido por la empresa de 90 unidades está exento de tributación, por lo que la base de la donación se limita a 10. Pero ese análisis nada tiene que ver con el hecho del carácter simbólico de un retorno, que solo debería tomar en consideración valores de mercado.

En definitiva, a nuestro juicio, en el caso de empresas (personas jurídicas y empresarios o profesionales en el IRPF) el denominador de la proporción debe ser, en todo caso, el valor de mercado del bien o derecho⁴⁷.

Si el donante es una persona física, la regla remite a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio. Y, en este tributo, se mezclan normas de carácter objetivo con valor de mercado. A nuestro juicio, y al igual que acontece para los empresarios, el criterio de valoración debe ser el de mercado y subsidiariamente, se puede acudir a las normas objetivas establecidas en la Ley del IP.

Con relación al momento de la valoración, el valor de mercado del bien o derecho entregado debe hacerse en una fecha cierta. Si se trata de entregas de bienes, en el momento de la entrega. Si se trata de otro tipo de cesiones que se prolongan en el tiempo (como los usufructos) entendemos que hay que determinar un valor de mercado actualizado en la fecha de su constitución.

aquel por el que se incorporará, en su caso, a la contabilidad del donante. No obstante, surge la duda de si sería el valor neto contable cuando se trate de bienes del activo empresarial de la donataria. En todo caso, a este respecto, el hecho de que el donante no llegue a usar esos bienes (por ejemplo, no utilizando las entradas de la exposición o solo alguna) o que el servicio no le pudiera aprovechar o beneficiar no se tendrá en cuenta en el cálculo».

46 Si el bien estuviera sobrevalorado en contabilidad, sería necesario hacer previamente una corrección de valor para ajustarlo, de tal manera que la base sería siempre el valor contable. Es decir, si un bien está activado por 100 y su valor de mercado es de 80, contablemente es necesario deteriorar el activo en 20 unidades, siendo el valor neto contable del bien de 80.

47 Este criterio se aplica a cualquier tipo de donación. Así, el valor de mercado sería aplicable también a los supuestos donde la donación se prorroga en el tiempo, como en el caso del artículo 17.1.c) («La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación») o en la letra d) («La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación»). El problema en estos casos es cómo se determina el valor de mercado.

(vii) Con relación al numerador del término de comparación del 15%, el valor de los bienes o servicios prestados por la entidad por la entidad no lucrativa debe ser, igualmente, el valor de mercado⁴⁸. En este caso, la fecha para la valoración de esos bienes o servicios prestados debería hacerse en el momento en que efectivamente se presten con arreglo a criterios contables. Y, en el caso de que sean retornos sucesivos o que se prolongan en el tiempo, debería determinarse un valor actualizado en la fecha inicial.

(viii) Cuando se comparan dos magnitudes, se plantea un problema técnico en el caso de que la magnitud del numerador y del denominador se valoren en un momento temporal distinto. En ese caso, la verificación de que se cumple el requisito del 15% deberá hacerse tomando en consideración un único momento temporal. Y entendemos que ese momento será el de la entrega de la donación. En el caso en que el retorno se vaya a hacer efectivo posteriormente, debería hacerse una estimación de dicho retorno a la fecha de la donación.

(ix) El hecho de que en el numerador y en el denominador deba acudir al valor de mercado tiene incidencia en la prueba. Tanto la entidad no lucrativa como el mecenas deberán acreditar cuál es el valor de mercado de lo donado (si no es en dinero) y del retorno mediante medios de prueba admitidos en derecho⁴⁹. Y, al menos en aquellas situaciones que puedan ser complejas, podría ser prudente obtener un informe pericial previo sobre los valores de mercado de los términos de comparación.

(x) El artículo 17.1.b) de la Ley 49/2002 dispone que darán derecho a la deducción por mecenazgo las «*Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura*». En la medida en que aquí está recogiendo el concepto de cuota/donación, la interpretación del precepto debe corregirse, a nuestro juicio, en función del nuevo artículo 17.2⁵⁰. Dejando al margen los defectos de técnica legislativa sobrevenidos por la modificación del RDL 6/2023, sí habrá derecho al mecenazgo cuando dicha prestación futura o presente esté dentro de los límites del 15% del retorno permitido en tanto el artículo 17.2 se aplica a todas las donaciones del artículo 17.1. No existe ninguna razón jurídica para excluir estas cuotas/dona-

48 Sí, como mantenemos, los valores de comparación deben ser de mercado, no se produciría ningún conflicto en el caso de que el donante y donatario estuvieran vinculados, donde se exige que las operaciones se valoren por precio de mercado.

49 La DGT señala de manera reiterada que «*la valoración de las pruebas correspondientes a la acreditación ante la Administración Tributaria de si una entrega de una determinada cantidad cumple los requisitos establecidos para la aplicación o no de una deducción, al tratarse de una cuestión de hecho, es una cuestión ajena a las competencias de este Centro Directivo, correspondiendo la valoración de las pruebas a los órganos de gestión e inspección de los tributos, a su requerimiento. Al respecto, han de considerarse las reglas generales establecidas en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que dispone que «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»; así como en el artículo 106.1 de dicha Ley, que establece que «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa»*» (Contestaciones de la DGT de 15 de febrero de 2024, consulta V0087-24, de 31 de octubre de 2023, consulta V2915-23, de 11 de mayo de 2023, consulta V1241-23, de 31 de octubre de 2022, consulta V2298-22, de 25 de junio de 2020, consulta V2128-20).

50 La DGT viene señalando de manera reiterada en diversas contestaciones a consultas que sí daban derecho al mecenazgo aquellas cuotas cuando fueran reconducibles a donativos irrevocables, puros y simples, y que no supusieran una contraprestación presente o futura de un bien o servicio. Por todas,

ciones por el hecho de que quien aporta sea un asociado de una asociación declarada de utilidad pública⁵¹. El problema será de valoración. Las cuotas hacen referencia a una forma de cobro de carácter periódico. En este caso, donde habrá derecho a unos retornos. Por tanto, en cada «período» de la cuota habrá aportación y retorno. Estos períodos serán, normalmente, mensuales o anuales. Y, a nuestro juicio, habrá que hacer una valoración al margen del período de aportación concreto y teniendo en consideración un análisis global sostenido en el tiempo donde se estimen el importe de la cuota y del presunto retorno. El problema está en determinar qué horizonte temporal puede tomarse como relevante a estos efectos, especialmente cuando las cuotas sean mensuales.

6.2. Los retornos simbólicos en el caso de que la entidad no lucrativa no estuviera acogida a la Ley 49/2002

El régimen del mecenazgo se fundamenta en que la entidad beneficiara esté acogida a la Ley 49/2002. Sin embargo, es posible que la entidad no lucrativa entienda que sí cumple pero, posteriormente, la AEAT la excluye del régimen por incumplir con algún requisito (art. 3 de la Ley 49/2002)⁵². O también es posible que la donación se haga a una entidad no lucrativa no acogida a la Ley 49/2002 donde se reciba un retorno dentro de los límites del 15% y los 25.000 €.

El artículo 68.3.b) de la LIRPF reconoce una deducción del *«10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones*

en la contestación de la DGT de 15 de abril de 2024 (consulta núm. V0682-24) se recogía la doctrina anterior de la consulta V0019-15, de 7 de enero, donde se hacía mención de que las cuotas de los miembros de asociaciones solo eran deducibles cuando resultaban asimilables a las donaciones. La DGT advierte que: *«Como regla general, las cuotas satisfechas por los socios a las asociaciones de las que son miembros no tienen carácter deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto que las aportaciones realizadas por este concepto no resultan asimilables a las aportaciones que se realizan a título de donación al no concurrir en aquéllas las notas que caracterizan a éstas:*

- *su carácter voluntario.*
- *el ánimo de liberalidad con que se realizan.*

No obstante, excepcionalmente, serán asimilables a los donativos, a efectos de la práctica de la deducción correspondiente, las cuotas satisfechas por sus miembros a asociaciones declaradas de utilidad pública, cuando tal aportación se realice con ánimo de liberalidad».

Y, por lo tanto *«será necesario que se trate de donativos o aportaciones irrevocables, puras y simples, que no supongan una contraprestación presente o futura de un bien o servicio».*

51 CORRECHER MATO (2024, pág. 201) entiende que los límites del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 son «especialmente apropiados en el marco de las cuotas de afiliación satisfechas por los asociados, y tienen como finalidad evitar que el incentivo fiscal sea aplicable a negocios jurídicos onerosos».

52 Es, por ejemplo, lo que ha acontecido durante el año 2024 donde la Administración, a través de un procedimiento censal, ha excluido del régimen de privilegio a las fundaciones que no hubieran depositado las cuentas según la información que hubieran recibido del protectorado de ámbito estatal. Así, por ejemplo, en una Resolución de la AEAT de 2024 consta que no había depositado las cuentas anuales en el ejercicio 2021 y que la *«nueva situación censal, una vez rectificada de conformidad con la presente resolución, se materializa en la modificación de sus datos censales, dejando de estar acogida al Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002 de 23 diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desde la fecha 01/01/2021, por no cumplir los requisitos establecidos en el mismo»* (la negrita está en el original). La Administración excluye a la fundación no solo en el ejercicio 2021, sino desde esa fecha en adelante.

declaradas de utilidad pública» a las que no sea de aplicación el régimen de la Ley 49/2002. El artículo 68.3.b) de la LIRPF se limita a hacer referencia a «*cantidades donadas»*. No exige que nos encontremos ante donaciones puras y simples por lo que, en teoría, las donaciones con causa mixta podrían gozar de los beneficios de la deducción del IRPF.

A nuestro juicio, el artículo 17.2 se agota en la Ley 49/2002. El concepto de donación del artículo 68.3.b) de la LIRPF es de carácter civil. Por tanto, la donación se regirá por las disposiciones generales de los contratos onerosos en la medida que el valor de lo donado no supere el valor de los servicios, y sólo se regirá por las disposiciones generales de la donación en la parte que el valor de lo donado sea superior al de los servicios prestados. De esta manera, los límites del 15% y de 25.000 € serán ajenos a la deducción por donación del artículo 68.3.b) de la LIRPF. Si hay una donación con causa mixta donde la parte onerosa sea superior al 15%, sí habrá derecho a la donación por la diferencia siempre que se pruebe el *animus donandi* y se pueda probar el valor de la contraprestación o de la donación⁵³. A estos efectos, y como señalamos en otra parte de este estudio, el TS y el TEAC han reconocido que el «*desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa»* (STS de 10 de abril de 2012, recurso núm. 1208/2008, y Resolución del TEAC

53 En Estados Unidos se han regulado a efectos tributarios el régimen de las donaciones mixtas. No sólo se reconocen las donaciones puras y simples sino que, también, en las operaciones comerciales realizadas por precios no de mercado puede existir una donación si se dan ciertas condiciones. Así, se analizaron los supuestos donde las fundaciones realizan ventas o prestan servicios donde se factura por encima del valor de mercado. Se trata de banquetes, conciertos, eventos deportivos, mercadillos, etc. En estos casos, se *vende* la entrada u otro tipo de derecho (como la asistencia a la cena) y, además se pide una *donación*, de tal manera que el precio efectivamente pagado por la persona tiene dos componentes; precio en sentido estricto (y no deducible para la persona física al ser consumo), y donación, que da derecho al mecenazgo. Con relación al funcionamiento de estas operaciones, la Agencia Tributaria Americana (*Internal Revenue Service*) detectó que este tipo de eventos estaba dando lugar a numerosos malentendidos. Ante dicha situación, el *Internal Revenue Service*, tomando como fundamento las distintas regulaciones y las decisiones judiciales, dictó la *Revenue Ruling* 67-246 (1967-2 CB. 104) donde se identificaban cuáles eran los requisitos necesarios para poder acceder al mecenazgo en el caso de las operaciones duales. En principio, cuando existe el pago de un precio por un servicio o derecho, hay una presunción de que el precio pagado sea el derivado de una relación sinalagmática y que no exista donación. Y si se reclama la existencia de una donación (y aplicar el régimen del mecenazgo) en parte del precio pagado, la carga de la prueba recae en quien solicita el beneficio fiscal. A estos efectos, el donante deberá demostrar:

- (i) Qué parte del precio representa un exceso sobre lo recibido a cambio, para lo cual será necesario probar qué excede del valor de mercado de la contraprestación. Sólo aquella parte que supere el valor de mercado puede ser considerada una donación.
- (ii) Que el precio superior satisfecho se hizo con la intención de hacer una donación (*animus donandi*). Con relación a esta condición, se señala que no es un requisito obligatorio en todo caso y puede ser inferido por otras circunstancias. Sin embargo, es determinante en aquellos casos donde existan dudas sobre lo que sí se pagó fue una donación o un precio.
- (iii) El precio de mercado se convierte en un elemento clave para determinar qué parte puede ser donación. Si hay un precio comparable, éste deberá tomarse en consideración, con independencia de cuál sea la intención de las partes. En caso contrario, debe estimarse de manera razonable.
- (iv) La entidad no lucrativa privilegiada debería realizar procedimientos tendentes a demostrar que se ha pedido una donación relacionada con dicho evento y determinar qué cuantía se ha solicitado. En este sentido, de forma previa debería estar determinado cuál es el precio real del evento o del derecho y cuál es la parte que corresponde a la donación y, además, deberían recogerse dichas realidades en los justificantes o facturas que se den a los solicitantes.

Con relación a esta regulación remitimos a un trabajo nuestro anterior (BLAZQUEZ LIDOY, 2013).

de 31 de enero de 2011, RG 2433/2010, dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio).

Se podría argumentar, en contra, que no es coherente que lo que sea donación a los efectos de la deducción en el IRPF a entidades de la Ley 49/2002 no lo sea en el IRPF si el destinatario no está acogido a dicha norma. Sin embargo, entendemos que, por un lado, el artículo 17.2 se agota en el mecenazgo de dicha norma. Y, por otro, la Ley 49/2002 es una norma que regula un régimen de privilegio, por lo que el hecho de que el artículo 17.2 establezca criterios más restrictivos es justificación jurídica suficiente para entender que los umbrales de ese precepto se limitan al ámbito de la Ley 49/2002.

6.3. El retorno simbólico y los convenios de colaboración; ¿un derecho de opción del aportante?

En los convenios de colaboración en actividades de interés general del artículo 25 de la Ley 49/2002 la entidad no lucrativa «*se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades*»⁵⁴. El RDL 6/2023 ha modificado, también, el régimen de los convenios de colaboración incluyendo reformas conceptualmente significativas⁵⁵. Pero en lo que afecta a la difusión de la participación del colaborador, solo se ha incluido que la «*difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador*». Y el precepto sigue señalando que la difusión que se realice por la entidad no lucrativa «*no constituye una prestación de servicios*».

La cuestión que se plantea es si el régimen del artículo 17.2 y el artículo 25 se pueden sobreponer en el caso de que la entidad no lucrativa, como retorno simbólico, se limitara a difundir la participación del empresario⁵⁶. Es decir, si bien las donaciones y los convenios de colaboración recogen dos supuestos de hecho distintos, hay una zona donde ambos se intersectan y dejan de ser regímenes tangentes. La difusión del colaborador realizada por la entidad no lucrativa es un servicio. Y el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 permite que el aportante pueda recibir «*servicios*» de carácter simbólico de la entidad no lucrativa, siempre que el valor de mercado de ese servicio esté dentro de los límites del 15% y 25.000 € de la «*ayuda económica*» del aportante. Es más, el Preámbulo de la norma recoge como retorno simbólico que el «*donante pudiera recibir una mención honorífica o un reconocimiento reputacional*», conceptos que estarían comprendidos dentro del significado de «*difusión*». Por tanto, si una entidad mercantil entrega una ayuda económica (en dinero o en bienes) a una entidad no lucrativa y ésta se limitara a realizar una difusión de la participación del colaborador dentro de los límites del 15% y 25.000 € estamos ante un supuesto de hecho que tiene dos

54 Sobre el régimen jurídico aplicable a este tipo de mecenazgo véase la monografía de MARTÍN DÉGANO (2021).

55 *Vide* MARTÍN DÉGANO (2024, págs. 82 y ss.) y DE URRUTIA CODURAS (2024).

56 Solo existe una posible coincidencia si la entidad mercantil entrega dinero o bienes, en tanto los servicios, que sí se permiten en el artículo 25, están excluidos del artículo 17.1 de la Ley 49/2002. Y solo cuando lo que entregue la fundación de manera simbólica se limite a la «*difusión*» y su valor sea inferior al 15% de la ayuda recibida y a 25.000 €. En el resto de los casos no puede haber solapamiento.

posibles calificaciones. Nos encontramos ante un conflicto normativo que pone de manifiesto las deficiencias técnicas de la Ley 49/2002. Se trata de dos normas que pueden ser aplicables al mismo supuesto de hecho concreto (aportación económica o de bienes por el aportante empresario y retorno simbólico de la entidad no lucrativa consistente en la difusión con un valor económico inferior al 15% de la ayuda e inferior a 25.000 €). Las dos normas regulan un beneficio fiscal de distinta intensidad y con distintos regímenes al mismo supuesto de hecho. Son dos supuestos alternativos. A nuestro juicio, no nos encontramos ante una antinomia donde es necesario determinar qué norma sería aplicable. Nos encontramos ante un derecho de opción que queda en manos del acuerdo al que lleguen donante y donatario. Si ambos deciden que sea aplicable el artículo 17.2, la aportación realizada tendrá la naturaleza de donación y será aplicable el régimen de deducciones en la cuota con los límites establecidos para la base imponible. Si ambos acuerdan que sea aplicable el artículo 25, será gasto deducible en la base imponible.

7. Régimen jurídico de las donaciones con retorno del artículo 17.2 de Ley 49/2002 en contabilidad y en el Impuesto sobre Sociedades

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se limita a determinar que darán derecho a la deducción por mecenazgo las donaciones donde la entidad no lucrativa realice un retorno simbólico. No alcanza al resto de tributos⁵⁷. No regula cómo afecta al resultado contable (base imponible) del donatario y donante. Y, volviendo al ejemplo que hemos tomado como referencia, donde una entidad no lucrativa organiza una cena que cada asistente deberá pagar la cantidad de 200 €, siendo el valor de mercado del cubierto de 30 € y el resto, 170 €, donación; ¿Cómo se contabiliza por ambas partes? En concreto:

- a) ¿Qué tratamiento contable y fiscal tiene en la cuenta de pérdidas y ganancia del donante (base imponible) la aportación de los 170 € y de los 30 € a cambio del cubierto?
- b) ¿Qué tratamiento contable y fiscal tiene en la cuenta de pérdidas y ganancia de la entidad no lucrativa (base imponible) la recepción de los 170 € y el ingreso de los 30 € por realizar una actividad económica?

Contablemente tanto la empresa que dona como la entidad no lucrativa deben registrar la operación con arreglo al fondo económico de la opera-

⁵⁷ Y no cabe, tampoco, extender su alcance a otros supuestos dentro de la Ley 49/2002. El artículo 3.5 de la Ley 49/2002 exige que «los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione». La cuestión es si cabría hacer un análisis sistemático del concepto de gratuidad vinculado al carácter simbólico de los retornos. En concreto, si la gratuidad exigida a los patronos u otros órganos de gobierno permiten que se les entregue retornos simbólicos. A nuestro juicio, el artículo 17.2 es una norma que limita su alcance al mecenazgo, sin que sea posible extenderlo a otros ámbitos. Los órganos de gobierno no pueden obtener ningún retorno con independencia de que el mismo fuera meramente simbólico.

ción⁵⁸. La cuestión es si el fondo económico es el de la operación principal (donación) que absorbe a la accesoria (compraventa) o nos encontramos ante una operación con causa mixta, donde la operación se debe desdoblarse en dos, distinguiendo entre la parte que sigue el régimen de la donación y la parte que sigue el régimen de la contraprestación.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) analizó en el BOI-CAC núm. 90 de 2012 (Consulta 5) el régimen contable de los convenios de colaboración de una manera dual y contrapuesta y señaló que si *«una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad [...] Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación»*.

El ICAC hace referencia a conceptos de *«obligación equivalente»*, de *«racionalidad económica»* y *«contraprestación simbólica»* y parece reconocer un régimen contrapuesto, donde la obligación principal absorbe a la accesoria. O hay donación o hay contraprestación. No caben aproximaciones mixtas donde sea posible desdoblarse la operación en dos (causa onerosa y causa lucrativa). Sin embargo, contablemente no existe o no hay referencia a umbrales económicos que definan o determinen cuándo la operación pasa de ayuda a contraprestación. Los límites del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agotan en el mecenazgo. De esta manera, contablemente, el análisis debe ser sustantivo o conceptual y se aleja de criterios numéricos. Y, además, el régimen contable debería ser el mismo con independencia de que el donatario estuviera acogido o no a la Ley 49/2002 en tanto lo que se analiza es el fondo económico de la operación.

A nuestro juicio, la aproximación contable (base imponible del IS) debe ser la siguiente:

(i) Si el negocio es único y se entiende que en términos económicos y sustantivos el retorno es testimonial o irrisorio, sin que se vea distorsionada ni la cualidad ni la cantidad de la ayuda, el régimen debe ser unitario. Toda la operación

58 En la Consulta 4 del BOI-CAC 79/2009 se afirma que la *«prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responde y muestra la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas»*. En la Consulta 1 del BOI-CAC 137/2024, se analiza la cesión a título gratuito de un inmueble a un ayuntamiento por parte de una entidad mercantil y se reitera que *«cabe señalar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad»*.

es una donación. Y tanto la entidad que aporta como la entidad no lucrativa deben contabilizar el total de la operación como una donación. Es decir, si la entidad dona 100, y el reconocimiento simbólico de lo recibido se limita a 1, el donante reconocería una donación por 100 y el 1 recibido no tendría reflejo contable. Y la entidad no lucrativa reconocería un ingreso por 100 y el 1 entregado no se registraría.

(ii) Si el negocio es único y se entiende que en términos económicos y sustantivos el retorno no es testimonial sino que nos encontramos ante una donación con causa mixta la operación debe desdoblarse en la contabilidad. En este caso, no es posible entender contablemente que hay una operación (la donación) que absorbe el régimen de la operación onerosa. Ni tampoco que la compraventa subsume a la donación. El fondo económico exige que se reconozca una operación por donación y otra por contraprestación. Y esta calificación es indiferente del régimen del artículo 17.2 de la Ley 49/2002. A estos efectos, y como hemos señalado previamente, el TS y el TEAC han reconocido que el *«desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa»* (STS de 10 de abril de 2012, recurso núm. 1208/2008, y Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011, RG 2433/2010, dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio).

De esta manera, en el ejemplo que anteriormente tomábamos como referencia (cena benéfica donde cada asistente debe pagar la cantidad de 200 €, siendo el valor de mercado del cubierto de 30 € y el resto donación) entendemos que contablemente es necesario desdoblar la operación. Para el donante-empresa, la realidad contable es que ha hecho una donación por 170 € y un gasto por restauración de 30 €. Sería necesario registrar ambas partidas según su naturaleza. En el caso de que se entienda que la base de la deducción por mecenazgo es por el total, la entidad debería ajustar su base imponible por 200. Si la base de la deducción fuera por la diferencia, el gasto de 30 € podría, en su caso, ser fiscalmente deducible por naturaleza [art. 15.e) de la LIS]– y habría que ajustar la base imponible por un importe de 170 €, que sería la base de la deducción.

Para la entidad no lucrativa, hay un ingreso por donación de 170 €, y un ingreso derivado de una actividad de restauración por 30 €. Ese ingreso procede de una actividad económica ajena a su objeto o finalidad estatutaria (art. 3.3 de la Ley 49/2002). Se trata de una actividad económica donde la totalidad de los gastos afectos a esa actividad estarían correlacionados⁵⁹. Es decir, a nuestro juicio, se cuál sea la base de la deducción a efectos fiscales para el donante, para la entidad no lucrativa es necesario desdoblar la operación con arreglo al fondo de lo realmente acontecido.

(iii) El mismo régimen será aplicable en el supuesto de dos negocios regulados de forma explícita en el contrato. Es decir, cuando, como se mantiene por la

⁵⁹ El artículo 7 de la Ley 49/2002 determina que están exentas del IS las rentas derivadas de actividades económicas siempre que se cumplan dos condiciones. Que estén dentro de las actividades tasadas del artículo 7 y que *«sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica»*. Los ingresos obtenidos por la cena benéfica solo podrían estar exentos por ser una explotación económica de escasa relevancia (art. 7.12) o porque tuvieran *«un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos»* (art. 7.12).

doctrina civil, de una manera transparente y explícita, se determina que hay una parte onerosa (y se cuantifica) y otra parte con causa lucrativa (y se cuantifica). En este caso, y como señalamos anteriormente, ambos negocios deben estar valorados por precios de mercado.

8. Los retornos simbólicos del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se limita a señalar que, a los efectos del mecenazgo, hay donación *«aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico»*. En contabilidad y en el IS, y como acabamos de proponer, se debería atender al fondo económico y, en su caso, desdoblarse la operación en dos si los retornos no son irrisorios. Y estaría pendiente de analizar el régimen del IVA. En este impuesto, el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 no ha incorporado una cláusula pareja a la que sí aparece en el artículo 25 de la Ley 49/2002, relativo a los convenios de colaboración, donde dispone que la *«difusión a que se refiere el párrafo anterior, en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios»*.

La mención a que la difusión de la participación del colaborador del artículo 25 no es una prestación de servicios a efectos del IVA es una de las cuestiones más complejas del régimen jurídico de esta figura. La STS 26 de octubre de 2021 (recurso núm. 8146/2019) analizó, por primera vez, el régimen de esta figura a los efectos del IVA⁶⁰. El alto tribunal desvincula el régimen del IVA y el de los convenios de colaboración empresarial. Mantiene el TS que *«el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan»* y que la *«Ley 49/2002 no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir cuando menos, con relación a este caso un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA»*. Por el contrario, el análisis debe ubicarse en sede de la Directiva 2006/112/CE y de la LIVA *«de manera que, podría ocurrir que el negocio jurídico celebrado con una entidad con ánimo de lucro no estuviera sujeto a IVA si no se cumplen las condiciones del hecho imponible, pero si tales condiciones concurren a salvo de algún supuesto específico de no sujeción la conclusión habría de ser la contraria»*. Y la conclusión es que con *«relación a ese apartado 2 del artículo 25, cabe apuntar que, fuera de la libertad de acción que concede la Directiva 2006/112/CE, el legislador nacional no puede configurar, a efectos de IVA, lo que ha de entenderse por una prestación de servicios onerosa»*. De esta manera, el TS sienta una doctrina clara; los convenios de colaboración no regulan una figura con un régimen excepcional de tributación en el IVA. Es necesario reconducir su sustancia a los cánones del IVA. Si en el convenio hay *contraprestación*, nos encontraremos ante una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Si no hay *contraprestación*, nos encontraremos ante una *donación* que no constituye el hecho imponible del IVA al carecer de onerosidad.

⁶⁰ Un comentario crítico sobre esta sentencia puede verse en MARTÍN DÉGANO (2022, págs. 51-78).

Lo cierto, sin embargo, es que el artículo 25 de la Ley 49/2002 es claro al afirmar que no existe una prestación de servicios y no ha sido objeto de reforma en el RDL 6/2023. De esta manera, el profesor MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 96) afirma que podría «discutirse si el criterio del TS se circunscribe a un supuesto tan específico como el que se analizó en la sentencia o si esta sola constituye jurisprudencia. Pero lo cierto es que el legislador, sin duda conocedor de esta sentencia, no ha retocado la norma en la que claramente se apoya la no sujeción al IVA de los convenios».

En cualquier caso, y atendiendo al estricto criterio normativo, la realidad es que el artículo 25 de la Ley 49/2002 determina que el retorno que da la fundación al aportante no es una prestación sujeta a IVA. Por contrario, dicha cláusula de salvaguarda no existe en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002. La razón podría estar en que al calificar el legislador la operación como una donación, entienda que no es necesario ir más allá por no ser una operación onerosa. Es decir, que el legislador hubiera concebido un régimen completo para todo el sistema tributario. Si es donación a estos efectos, lo es a todos. A nuestro parecer, dicha interpretación no se puede compartir. Como hemos reseñado a lo largo de este estudio, el poder legislativo ha limitado la regulación al ámbito de la Ley 49/2002 sin que pueda extenderse más allá.

La interpretación en el IVA debe hacerse con los parámetros propios de este tributo comunitario. Y, en este ámbito, el principio de neutralidad se erige como basilar, exigiendo que «*situaciones semejantes desde el punto de vista económico o comercial sean tratadas idénticamente a efectos de la aplicación del sistema del IVA*» (Sentencia de 6 de octubre de 2005, As. C-291/03) y «*se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA*» (STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19). Es decir, una donación con retorno realizada a una entidad de la Ley 49/2002 debe tener el mismo régimen que esa misma donación con retorno realizada a otra entidad no acogida a dicho régimen jurídico.

8.1. **Onerosidad y actividad económica**

El análisis sobre la sujeción o no de estas donaciones con retorno simbólico debe hacerse dentro de los principios del IVA. Y, desde esta perspectiva, el análisis debería ser por fases; En primer lugar, determinar si nos encontramos o no ante una operación onerosa; En segundo, si esa operación onerosa se realiza dentro de una actividad económica. Si la respuesta a ambas preguntas es negativa, la operación estaría no sujeta a IVA. Si la respuesta fuera positiva, habría que determinar si es posible desdoblarse la operación en función de su verdadera naturaleza jurídica o sería necesario acudir al criterio subjetivo de la base imponible.

(i) El TJUE ha advertido que el hecho de que exista «*una prestación de servicios realizada a título oneroso no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, exista «actividad económica»*» (Sentencia de 12 de mayo de 2016, As. C-520/14). Es decir, para determinar si una operación está sujeta al IVA es necesario actuar en un doble nivel. En primer lugar, verificar

si es una operación onerosa. En segundo, si esa operación onerosa se ha realizado dentro de una actividad económica.

(ii) El TJUE ha señalado de manera reiterada que *«para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C174/14, EU:C:2015:733, apartado 32)»* (Sentencia de 15 de abril de 2021, As. C-846/19)⁶¹.

(iii) En la STJUE de 11 de julio de 2024 (As. C-183/23) se determina que el hecho de ser empresario o profesional no significa que todas las operaciones que realicen estén sujetas al IVA. Es necesario que sean operaciones realizadas por el sujeto pasivo del tributo y que *«actúe como tal»*, es decir, cuando lo hace en el ámbito de su actividad económica. Y la operación no está gravada cuando un sujeto pasivo realiza una operación con carácter privado al margen de su condición de sujeto pasivo. Por tanto, una operación onerosa realizada por un sujeto pasivo con carácter privado no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

(iv) En la STJUE de 30 de marzo de 2023 (As. C-612/21) se precisa que *«una actividad se califica generalmente de «económica» cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C846/19, EU:C:2021:277, apartado 47 y jurisprudencia citada)»* donde es necesario que el empresario pretenda *«obtener de su actividad ingresos continuados en el tiempo (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov, C655/19, EU:C:2021:40, apartados 27 a 29 y jurisprudencia citada)»*. Y para verificar si una operación onerosa *«constituye una actividad económica, han de analizarse todas las condiciones en que se lleve a cabo (sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C520/14, EU:C:2016:334, apartado 29)»* (STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19).

(v) Así, por ejemplo, cuando la remuneración que se percibe cubre solo una parte de los costes del servicio, el TJUE ha llegado a mantener que no existe una actividad económica. En la Sentencia de 12 de mayo de 2016 (As. C-520/14) cono- cía de un supuesto donde un Ayuntamiento solo recupera *«una parte mínima de los gastos efectuados: no todo usuario le adeuda las aportaciones controvertidas en el asunto principal, y sólo un tercio de ellos las han abonado, por lo que su importe cubre únicamente el 3 % del total de los gastos de transporte, mientras que el resto es asumido con cargo a fondos públicos»*. Nos encontramos ante *«tal asimetría»* que *«no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada»* y que lo que pagan los padres no es de

⁶¹ Como se señala en la STJUE de 11 de julio de 2024 (As. C-184/23) para *«determinar si existe tal relación jurídica, procede comprobar si el prestador realiza una actividad económica independiente, en concreto porque asume el riesgo económico derivado de su actividad»*.

«*carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de ese servicio y para calificar, por tanto, dicho servicio de actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA*». Pero, por el contrario, en aquellos casos donde el nivel de ingresos de la entidad sea suficiente con relación a sus gastos de funcionamiento, no parece que pueda calificarse como que «*no tenga carácter económico*» (STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19).

Con las anteriores premisas será necesario analizar la realidad de la actividad realizada por la entidad no lucrativa. Con independencia del retorno que entregue la entidad sin ánimo de lucro, si se puede considerar que ese retorno no constituye una actividad económica o que está realizado desde el patrimonio privado (no empresarial) de la entidad, será una actividad no sujeta al IVA. Y esta cuestión será necesario analizarla caso por caso, atendiendo a las circunstancias concretas de la donación con retorno. De esta manera, y volviendo al ejemplo de una cena benéfica de 200 € de precio donde 30 € sea el importe real del cubierto, podría entenderse que nos encontramos ante una actividad esporádica si este evento se hiciera, por ejemplo, una vez cada 2 años, y que no está destinada a la obtención de ingresos continuados en el tiempo y que es una actividad no sujeta. Y, a otros efectos, si una entidad no lucrativa pide una donación de 100 € y entrega una pulsera de tela cuyo valor de coste sería de 0,5 €, se puede entender que no estemos ante una operación onerosa, en tanto existe tal asimetría que dicho contravalor no constituye la remuneración por la entrega o servicio de la entidad no lucrativa sino que es asimilable a una donación por el total. O por ejemplo, imaginemos el supuesto donde se hace una donación de 100 € y la entidad no lucrativa no tiene que hacer ningún retorno estipulado, sino que queda a su arbitrio no hacer retorno o hacerlo de manera diferente para caso, de tal manera que en un caso hace un retorno de cero, en otro de 5 y en otro de 15. En estos casos podría entenderse que no existe contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y queda, por tanto, su importe a la libre determinación en cada caso⁶².

62 En la Contestación de la DGT de 21 de agosto de 2024 (contestación V1895-24) se analiza el supuesto de una persona que se dedica a subir videos y realizar conexiones diarias en una plataforma digital (TikTok) y los usuarios de su canal pueden realizar donativos en directo o donativos de suscriptores que percibe directamente en su cuenta corriente. Señala la DGT que respecto de «*las propinas o donaciones objeto de consulta, independientemente de su denominación, es criterio de este Centro directivo (por todas, contestación vinculante de 18 de enero de 2010, número V0028-10) el de considerar que las mismas no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto en la medida en que no constituyan la remuneración de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por la consultante a favor de las personas o entidades que las satisfacen.*

Asimismo, es de interés traer a colación la contestación vinculante de 1 de diciembre de 2010, número V2604-10, en la se analiza el tratamiento de los donativos realizados por los peregrinos por el alojamiento en albergues y donde se concluyó lo siguiente: «De acuerdo con la indicada sentencia, las entregas de donativos por los peregrinos en las condiciones descritas en la consulta, no serán contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y quede por tanto su importe a la libre determinación de cada peregrino.»

De acuerdo con lo anterior puede concluirse que las propinas que de manera voluntaria y unilateral satisfagan los clientes a la consultante que son ingresados directamente en su cuenta corriente no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido».

8.2. Operaciones con causa onerosa o valor subjetivo por el total

Una vez que la primera fase del análisis se supera (si el retorno que la entidad no lucrativa es una operación onerosa y sí puede encuadrarse en una actividad económica sujeta al IVA) el segundo estadio es determinar si las donaciones con retorno están sujetas al IVA y cuál es la base imponible del IVA. Es decir, si, al margen del régimen del mecenazgo, en la organización de la cena por 200 € de precio donde 30 € sea el importe real del cubierto, si hay una operación sujeta al IVA donde la base imponible es de 200 € (o si es IVA incluido el resultado de dividir 200 entre 1,1 –tipo de gravamen del 10%–) o si se puede entender que estamos ante un negocio con causa mixta y, por tanto, 170 € serían una donación ajena al IVA y los 30 € serían la base imponible del IVA (o si es IVA incluido el resultado de dividir 30 entre 1,1).

El análisis es necesario hacerlo dentro de los parámetros del IVA y al margen del concepto de retorno simbólico del artículo 17.2 de la Ley 49/2002. Es decir, el concepto y la cuantificación de la donación con retorno del artículo 17.2 debe ser ajeno al ámbito de un tributo de ámbito comunitario y armonizado.

(i) En el caso de que el retorno de la entidad no lucrativa sea irrisorio o meramente simbólico en términos cualitativos, debe entenderse que la entidad está haciendo una operación no onerosa y, por tanto, no sujeta al IVA. No existe en el IVA un umbral cuantitativo para entender cuándo la operación es simbólica o irrisoria. No es posible acudir ni al 15% ni a los 25.000 €. El criterio es cualitativo.

(ii) Si la operación no fuera simbólica o irrisoria y sí estuviera sujeta al IVA, el análisis es distinto. Como hemos visto en el apartado cuatro de este trabajo, en el IVA la base imponible es valor pactado por las partes, con independencia de que sea inferior o superior al coste o al mercado (y dejando al margen el régimen de operaciones vinculadas) y, además, la sujeción se produce con independencia de cuáles sean los fines de cada operación. Sin embargo, en el ámbito del IVA se ha reconocido la posibilidad de que haya una operación con causa mixta siempre que, con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato, pueda dividirse en una operación gratuita y onerosa. Se trataría de aplicar el principio de calificación a la verdadera naturaleza jurídica de la operación. En este sentido, y como vimos al inicio de este trabajo al analizar el Derecho privado, había que distinguir entre negocios indirectos (utilización de un contrato oneroso donde parte del mismo responde a una liberalidad) de aquellos otros donde formalmente explicitan lo que realmente es, y donde cada negocio se documenta con arreglo a criterios de transparencia y con adecuación a la doble finalidad buscada: transmisión del bien, pero con constancia explícita de la parte del precio que se transmite a título oneroso y de la parte de valor que es objeto de donación. Es decir, negocios mixtos de donación y compraventa que se regulan por la voluntad externa de las partes⁶³.

63 No hay que olvidar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea toma como criterio de interpretación el de un «consumidor medio» con base en criterios cualitativos (Sentencia de 21 de febrero de 2013, As. C-18/12 y también la Resolución del TEAC de 17 de junio de 2014, RG 6371). Es decir, que

Si en el acuerdo queda indubitado, con la prueba correspondiente, el *animus donandi* y el importe de la donación y la contraprestación con arreglo a criterios de mercado, con el desdoblamiento de la operación con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica de la operación, el régimen debe ser dual; la operación onerosa está sujeta al IVA y la gratuita no⁶⁴. En nuestro ejemplo donde se cobran 200 €; 170 € serían donación. Y 30 € sería el importe IVA incluido. La base imponible sería de 27,27 y el IVA el 10%.

Si en el acuerdo no queda indubitada la donación con causa mixta, la doctrina del TJUE sobre el carácter subjetivo de la base imponible de IVA supondría que la contraprestación por la cena es de 200 € IVA incluido y la base imponible sería 181,82 € el IVA el 10%⁶⁵.

(iii) A efectos de determinar si una operación es simbólica o irrisoria (no sujeta al IVA) o desdoblar la base imponible en los negocios con causa mixta, es necesario poner en primer plano la doctrina del TJUE sobre las prácticas abusivas y que la operación no esté destinada a la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo de la norma⁶⁶.

De esta manera, en el caso de las operaciones con causa mixta, y volviendo a nuestro ejemplo de la cena por 200 € donde 170 € es donación y 30 € es el precio ¿Es válido cualquier criterio para determinar la contraprestación a efectos del IVA? Es decir, imaginemos que el coste por persona es de 20 € y el precio de mercado de 30 €. ¿Podría la entidad no lucrativa determinar que la donación son 185 y base imponible es de 15 € y entender que es el valor subjetivo acordado por las partes?⁶⁷

la interpretación de la naturaleza y la causa del contrato debe hacerse tomando en consideración la perspectiva del consumidor medio.

64 LUCAS DURÁN (2017, pág. 201) advierte que en IVA «la regla general es que la base imponible sea la contraprestación dineraria recibida por el empresario. Sin embargo, habida cuenta del carácter mixto de la aportación no puede determinarse por tal vía la base imponible (sobre todo cuando no se haya mencionado expresamente en la campaña de crowdfunding qué cantidad corresponde al negocio oneroso y cuál al lucrativo), puesto que lo que se pretende es precisamente diferenciar qué parte de la aportación se corresponde con la contraprestación por el bien o servicio recibido y cuál, por el contrario, constituye una donación».

65 No hay que olvidar que en ámbito civil el *animus donandi* no se presume nunca, sino que debe ser probado por quien lo alegue (STS de 20 de octubre de 1992). Ni siquiera se presume entre cónyuges o familiares cercanos.

66 Por todas, *vide* la Sentencia del TJUE de 10 de julio de 2019 (As. C-273/18) donde se parte de la base de que el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos son un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA. Y se determina que la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones. Por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal. Y, desde el punto de vista de la prueba, es la autoridad tributaria quien está obligada a demostrar la existencia de esa ventaja fiscal indebida.

67 LUCAS DURÁN (2017, págs. 211 y 212) entendía que en el caso del *crowdfunding* con recompensa donde podía dividirse la operación entre parte gratuita y parte onerosa, el retorno que devenga IVA debería hacerse tomando en consideración el valor del mercado. Así, tomando en consideración la normativa del IVA sobre el autoconsumo (coste) y de operaciones vinculadas (mercado) entendía que en una interpretación teleológica «la idea final es igualmente obtener el valor de una operación que no puede determinarse con el solo valor de la contraprestación».

A nuestro juicio, si nos encontramos ante operaciones con causa mixta, el valor de la contraprestación a efectos del IVA solo puede ser la de mercado. En primer lugar, por el límite de la doctrina de las prácticas abusivas. En segundo, porque entendemos que el artículo 79.Dos de la LIVA debe ser una referencia válida. El artículo 79.Dos dispone que *«Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados»*. En el caso de las donaciones con causa mixta no es aplicable este precepto en tanto no hay dos operaciones de distinta naturaleza sujetas al IVA. Sin embargo, y debido a la especialidad de la situación, es un criterio lógico y razonable que puede extenderse a nuestro supuesto de hecho.

(iv) El análisis del IVA sobre el retorno simbólico no se agota en el IVA devengado y en la base imponible de la entrega o servicio del donatario. Si el IVA devengado entra en juego, lo hace también el IVA soportado, y la doctrina de los entes duales, la prorrata especial o general y los sectores diferenciados. En este sentido, el análisis sobre las prácticas abusivas en el IVA exige tomar en consideración el análisis global del IVA devengado y soportado.

Si el retorno que entrega la entidad no lucrativa está no sujeto al IVA, el IVA soportado se configura como coste. Si la operación está gravada, el problema será la deducción del IVA soportado afecto a la actividad. Si, en nuestro ejemplo de la cena, se entendiera que el total del importe recibido es contraprestación IVA incluido, la totalidad del IVA soportado será deducible. Si pudiéramos separar la operación en parte donación (170 €) y parte contraprestación con IVA (30 €), la cuestión es si se puede deducir la totalidad de los IVA soportados vinculados al evento o, por el contrario, solo se puede deducir una parte al entender que el IVA soportado del evento está afecto a una actividad gravada (cena) y a una actividad no sujeta (captación de fondos).

8.3. Donaciones en especie y tipo cero en el IVA

La Ley 7/2022 modificó la LIVA para las donaciones de bienes a las entidades de la Ley 49/2002. En concreto, el artículo 91.Cuatro de la LIVA dispone que *«Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley»*.

En el caso de donaciones de bienes a entidades no lucrativas, el IVA planteaba el problema del autoconsumo. El nuevo artículo 91.Cuatro, aunque de una manera ciertamente deficiente, vino a solventar este problema⁶⁸. Pero, lo que

⁶⁸ Para el análisis del tipo cero a las donaciones a entidades no lucrativas nos remitimos al análisis que hicimos en otro estudio (BLÁZQUEZ LIDOY, 2023, págs. 5 y ss.).

se plantea es si, a la vista de la modificación del nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002, el concepto de donativo del artículo 91.Cuatro permite aplicar el tipo cero en aquellos supuestos donde exista un retorno por parte del donatario de hasta un 15% o inferior a 25.000 €. Y, a nuestro juicio, la respuesta es negativa. como hemos incidido a lo largo de este estudio, la modificación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agota en el mecenazgo. El análisis en el ámbito del artículo 91.Cuatro de la LIVA habrá que hacerlo con los criterios propios del IVA que anteriormente hemos visto.

9. Conclusiones

1. En Derecho privado el precio en la compraventa no tiene que ser justo. Solo tiene que ser cierto. Cuando se usan precios simbólicos o irrisorios la operación se recalifica como gratuita al carecer de causa onerosa. Si estamos ante un precio vil (*pretio viliale facta*) se entiende que tiene suficiente entidad para que la operación sí tenga causa. En estos casos, aparecen en el ámbito del Derecho los llamados negocios con causa mixta o indirectos. Son negocios donde una parte tiene la naturaleza de donación y otra de compraventa. Son las compraventas onerosas o *cum amico* o aquellas otras realizadas por encima del valor de mercado. Son operaciones donde el precio es «*desproporcionado*» con relación a su valor intrínseco. En estos casos se plantean cuestiones de calificación de la operación y cuál es el régimen jurídico que se aplica a cada parte. Estos negocios se distinguen de aquellos otros donde las partes explicitan en una operación que están realizando dos negocios autónomos, una donación y una compraventa, donde ambas partes están identificadas de manera transparente e inequívoca.

2. El Derecho tributario también reconoce los negocios con causa mixta, habiéndose señalado el TS y el TEAC que sí pueden «*admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica*» y que «*difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso*». En estos casos, el desdoblamiento «*se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa*».

3. La Ley 49/2002 exigía que las donaciones fueran «*puras y simples*» para que dieran derecho al mecenazgo. De esta manera, si el donante recibía alguna prestación, con independencia de la importancia de la misma, la DGT entendía que no había derecho a las deducciones por donativos. El RDL 6/2023 supone un punto de inflexión en la concepción del mecenazgo. Por primera vez, el nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 determina que también se podrá aplicar el mecenazgo cuando el donante «*podiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros*». De esta manera, no se exige que las donaciones sean puras y simples sino que pueden tener cierto retorno que no impediría la aplicación de las deducciones por mecenazgo.

4. El nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 es una norma incompleta y simplista, que no desarrolla el régimen jurídico que una modificación como la introducida merecía y sin ser capaz de atisbar las consecuencias que esta falta de precisión conlleva en el sistema tributario. Se trata de un precepto cuyo régimen jurídico presenta numerosas cuestiones sustantivas y técnicas. Es, además, un precepto que limita su ámbito de aplicación a la Ley 49/2002, sin que pueda extenderse su régimen más allá del mecenazgo de esta norma.

5. A nuestro juicio, en el caso de que haya una donación con una contraprestación simbólica o irrisoria, la operación tiene una calificación única y el régimen de la donación absorbe la contraprestación. Si, por el contrario, el retorno no es irrisorio, es necesario desdoblar el régimen jurídico de la operación. Si una donación fuera de 100 y el retorno de 12, la deducción por mecenazgo sería sobre 88 unidades y las 12 unidades tendría la naturaleza de compraventa. Aceptar que la donación absorbe la contraprestación y la base de la deducción es de 100 supondría un aumento encubierto de las deducciones por mecenazgo por una parte que es asimilable a la compraventa. Y la modificación del RDL 6/2023 sigue sin solventar el régimen jurídico de aquellos negocios donde de las partes distinguen y explicitan la parte onerosa y la compraventa (con precios de mercado) desdoblando la operación en dos negocios autónomos pero vinculados entre sí.

6. Desde un punto de vista técnico el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 presenta numerosas aristas. No existe ninguna razón que justifique por qué un 15% de retorno sea el umbral para calificar como simbólica una operación. No existe justificación de por qué el 15% solo opera hasta 166.666,67 € y a partir de dicho umbral hay un retorno fijo de 25.000 €, que disminuye proporcionalmente según la donación sea mayor. Se desconocen cuáles son los términos de comparación para determinar el 15%. Se producen errores de salto. No se sabe cómo se aplica la exención de las rentas obtenidas por el donante si la donación es especie y genera rentas. No existe normas vinculadas a las donaciones sucesivas y un posible fraccionamiento. No se ha determinado si el artículo 17.2 se aplica a las cuotas a las asociaciones. No se ha regulado cómo se aplica la norma cuando el retorno esté, a su vez, dentro del ámbito de aplicación de los convenios de colaboración, etc.

7. El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agota en el mecenazgo. Nada se establece con relación al Impuesto sobre Sociedades del donante y de la entidad no lucrativa. Si una donación fuera de 100 y el retorno de 12 ¿Cómo se contabiliza (base imponible del IS) para la entidad no lucrativa el retorno entregado por 12 unidades? ¿Cómo se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias del donante el retorno recibido por las 12 unidades? En contabilidad/base imponible, hay que acudir al fondo económico de la operación a los efectos de registrar los negocios, con independencia del régimen del artículo 17.2 de la Ley 49/2002.

8. El IVA es un impuesto armonizado donde operan sus propios principios y reglas. En el IVA, la intención de una operación (*animus donandi*) es ajeno a su estructura. En el IVA, la base imponible es valor subjetivo con independencia de que sea mayor o menor al precio de mercado o de coste. En el IVA, el principio de neutralidad se erige como basilar, de tal manera que al analizar la operación

es indiferente que el destinatario sea una entidad de la Ley 49/2002 o que la contraprestación esté dentro del umbral del 15%.

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 es ajeno al IVA. Y la calificación que se dé a efectos del mecenazgo no alcanza a este impuesto. En el IVA habrá que determinar si la operación es o no onerosa, si está realizada dentro de una actividad empresarial, si el retorno es irrisorio (lo que se califica cómo operación gratuita). Pero si nos encontramos ante una operación con causa mixta gravada donde el precio sea desproporcionado pero con suficiente entidad, la regla general es que la base imponible del IVA será el importe total cobrado por la entidad no lucrativa. Sin embargo, si nos encontramos ante dos negocios distintos, cada uno con su régimen jurídico explicitado y determinados por valor de mercado, sí entendemos que sería posible desdoblar la operación y establecer que una parte es onerosa y la otra gratuita.

10. Bibliografía citada

AA.VV., (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales.

ALBADALEJO GARCÍA, M., y DÍAZ ALABART, S., (2006), *La donación*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid.

AMOEDO-SOUTO, C. A., (2024), «El concepto de onerosidad en el derecho de los contratos públicos», *Revista de Administración Pública*, núm. 223.

ANDERSON, M., (2000), «La donación remuneratoria», *Diario La Ley*, Sección Doctrina, 2000, Ref. D-26, tomo 1 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2013), «Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la ley 49/2002?», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2012*.

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2015), «La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa», *Ius Canonicum*, volumen 55, núm. 109.

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2022) «La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2023) «El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de Economía Circular», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 483, págs. 5-68.

CASANELLAS CHUECOS, M., (2022), «Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor», *Quincena Fiscal*, núm. 4 (ejemplar obtenido por soporte electrónico y sin paginar).

CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA, G., (2019), «El (relativo) valor interpretativo de los materiales prelegislativos», *Anuario de Derecho Civil*, Volumen 72, núm. 3.

CORRECHER MATO, C. J., (2024) «Economía social, mecenazgo y financiación colectiva: algunas reflexiones sobre los principales cambios y tendencias de reforma en el ámbito tributario», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 45.

DE URRUTIA CODURAS, H. G., (2024), «La Ley 49/2002 del mecenazgo; luces y sombras de una reforma en stand-by», *Diario la Ley*, núm. 10.473, 25 de marzo (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

DEL VAL TALENS, P., (2019), «Licitud de la operativa societaria a título gratuito», en AA.VV., *El Derecho de sociedades y de cooperativas: nuevos retos en su configuración y en la gestión de los administradores*, Marcial Pons.

EGUSQUIZA BALMASEDA, M. A., (2017), «Donación indirecta», en AA.VV, *Tratado de las liberalidades. Homenaje al profesor Enrique Rubio Torrano*, Aranzadi (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

FUGARDO ESTIVILL, J. M., (2008), «Compraventa simulada de bienes inmuebles «versus» donación encubierta», en AA.VV., *Revista La Notaria. 150 anys: 1858-2008*.

GIMENO FELIU, J., M., (2022) «A propósito de la (IN) adecuación a los principios de la contratación pública de ofertas a pérdidas en la contratación pública y en negocios concesionales», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 60.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., (2012) «La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

LUCAS DURÁN, M., (2017), «El crowdfunding como vía de protección del patrimonio histórico: aspectos tributarios», en AA.VV., *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Dykinson.

MACANÁS, G., (2018), «Sinalagma y onerosidad en el contrato de «crowdfunding» no financiero», *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, num.8 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

MARTÍN DÉGANO, I., (2017) «El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo» en AA.VV., *Fiscalidad del Mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad y Fundación Ramón Areces, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I., (2021), *Los convenios de colaboración empresarial*, Dikynson, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I., (2022), «La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 467.

MARTÍN DÉGANO, I., (2024) «Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 492.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., (2015) «El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma», en AA.VV., *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Aranzadi.

PEÑALOSA ESTEBAN, I., (2015), «La reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, Iustel.

ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A., (2023), «Las malas Leyes», en AA.VV., *De Iure Mercatus. Libro Homenaje al Prof. Dr. Dr.h.c. Alberto Bercovitz Rodríguez-Cano*, Tirant lo Blanch.

ROZAS VALDÉS, J. A., y ANDERSON, M., (2007), «¿Simulación civil o recalificación tributaria? Sentencia comentada: SAN de 7 de julio 2005», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 18 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SÁNCHEZ LÓPEZ, C., (2020), «El precio en la compraventa. Exigencia de justo precio y precio irrisorio: posible causa de nulidad», *Diario La Ley*, núm. 9744, 20 de noviembre (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SANCIÑENA ASURMENDI, C., (2017), «Negocio mixto con donación», en AA.VV., *Tratado de las liberalidades. Homenaje al profesor Enrique Rubio Torrano*, Aranzadi (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SIRVENT GARCIA, J., (2012), «La donación remuneratoria», *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 29 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SOTO MOYA, M. M., (2017), «Consecuencias tributarias de las aportaciones colectivas sin remuneración: ¿donación o compraventa?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 413-414.

VALCÁRCCEL FERNÁNDEZ, P. (2022), «Ofertas agresivas a precio cero o precio simbólico en los contratos públicos, ¿son admisibles?», *Revista de Administración Pública*, núm. 217.

TRATAMIENTO FISCAL DEL PRIVATE EQUITY EXTRANJERO PARA SUS PARTÍCIPES RESIDENTES EN ESPAÑA. ¿PARA QUÉ SIRVE EL ARTÍCULO 95 LIRPF?

Fernando Velayos Jiménez

*Inspector de Hacienda excedente**
(España)

Title

Tax treatment of foreign *Private Equity* for its Spanish tax resident participants. What is the purpose of Article 95 of the Spanish Income Tax Law?

Resumen

Se analiza la problemática fiscal ligada a inversiones del tipo *private equity*, realizadas en el extranjero tanto por personas físicas como jurídicas residentes en España; materia sobre la cual no existe apenas doctrina (ni administrativa ni académica) ni jurisprudencia. Se profundiza, en particular, sobre la posible aplicación del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en teoría específicamente previsto para Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en paraísos fiscales, pero se concluye que su utilización se vuelve ilógica si estas últimas entidades están dedicadas a *private equity*. Todo lo cual se acompaña de un ejemplo para mejor comprensión.

Palabras clave

Private equity, Instituciones de Inversión Colectiva, Paraísos fiscales, artículo 95 LIRPF, artículo 54 Impuesto sobre Sociedades, *partnership*, Fondos de Inversión Alternativos.

Abstract

The tax problems related to private equity investments made abroad by both individuals and legal entities resident in Spain are analyzed; a subject on which there is hardly any doctrine (neither administrative nor academic) or case law. In particular, the possible application of article 95 of the Spanish

* El autor desea agradecer a Francisco Delmas González y a Fernando López Muñoz por la lectura y revisión de este artículo.

Income Tax Law, in theory specifically suited for Collective Investment Undertakings incorporated in tax havens, is examined in depth, but it is concluded that its use turns illogic for such private equity entities. All of which is accompanied by an example for better understanding.

Keywords

Private equity, Colective Investment Undertakings, Tax havens, article 95 Spanish PIT, article 54 Spanish CIT, partnership, Alternative Investment Funds.

Fecha de Recepción: 19-09-2024 /Fecha de aceptación: 22-10-2024

Cómo citar: Velayos Jiménez, F. (2024). Tratamiento fiscal del *Private Equity* extranjero para sus partícipes residentes en España. ¿Para qué sirve el artículo 95 LIRPF? *Revista Técnica Tributaria*, (147), 119-158.

SUMARIO

1. Introducción
2. Características de la inversión en *private equity* como parte de la inversión colectiva alternativa extranjera
 - 2.1. Fondos de Inversión Alternativos (FIAs) constituidos en un país de la UE (FIAs de la UE)
 - 2.2. Fondos de Inversión Alternativos (FIA) constituidos en un país tercero (FIAs de país tercero)
 - 2.3. Fondos de Inversión Alternativos constituidos en países o territorios considerados como paraísos fiscales (FIAs de paraíso y entidades PE vinculadas a paraísos fiscales)
3. Reparto de beneficios del FIA de paraísos, y en concreto la LP de PE, y posible tributación de sus partícipes en IRPF/IS
4. Conclusiones
5. Referencias

SIGLAS

D.A.	Disposición Adicional
EAR	Entidad en Atribución de Rentas
FIA	Fondo de Inversión Alternativo
IIC	Institución de Inversión Colectiva (española)
(L) IRPF	(Ley del) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
(L) IS	(Ley del) Impuesto sobre Sociedades
LP	Limited Partnership
Lp	Limited Partner
PE	Private Equity
UE	Unión Europea

1. Introducción

La reducción relativa del tamaño de los mercados financieros públicos en los últimos años, y el correlativo aumento de las posibilidades de inversión en empresas no cotizadas¹ ha vigorizado todas las formas de inversión alternativa, en particular la denominada *private equity* (en adelante, PE), es decir, un tipo de inversión colectiva cerrada a medio y largo plazo en empresas no cotizadas, según políticas de inversión definidas.

A efectos fiscales se plantean diversas dudas en cuanto a la naturaleza de las entidades constituidas fuera de España dedicadas al PE, que constituyen una buena parte de este mercado en la actualidad, y en cuanto al tratamiento fiscal de sus inversores residentes en España. No se aborda aquí por tanto el régimen tributario de las entidades de capital-riesgo reguladas por Ley 22/2014 de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, Ley 22/2014 o Ley de ECR), cuyo tratamiento fiscal es objeto de regulación en el Capítulo IV del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades².

1 De acuerdo con datos de Pitchbook y Banco Mundial (2017), de 2000 a 2017 el mercado público en EEUU disminuyó un 43% en número de empresas (6900→3900) y el mercado de *private equity* aumentó un 467% (1500→8500).

2 Tampoco son objeto de análisis las legislaciones forales ni la D.A. quincuagésima tercera de la LIRPF, añadida a esta por la Ley 28/2022 de 21 de diciembre, y vigente desde el 1 de enero de 2023. Esta D.A. regula un tratamiento favorable en el IRPF, para los gestores de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica, del conocido como *carried interest*, y que es una parte de la remuneración de aquellos.

La problemática de las entidades de inversión colectiva dedicadas a PE constituidas fuera de España (en adelante, «entidades PE») se puede subdividir en dos: aquellos vehículos amparados por la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, y aquellos otros que no están amparados por tal norma; que a su vez puede subdividirse entre los situados, constituidos, o que operan, en o desde países o territorios considerados como paraísos fiscales de acuerdo con la definición española de los mismos y los que no.

Con lo que surgen tres preguntas: por un lado, si a las entidades PE amparadas en la Directiva 2011/61/UE les resulta aplicable el régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, IICs); por otro lado cuál es el tratamiento reservado a las entidades PE no amparadas en la Directiva pero no vinculadas a un paraíso fiscal; y en tercer lugar si a las entidades PE vinculadas a paraísos fiscales les resulta aplicable el tratamiento establecido por el artículo 95 LIRPF y 54 LIS para las IICs. El interés de todo lo anterior queda reforzado por la casi inexistencia de doctrina académica o administrativa, o de jurisprudencia sobre la materia³.

Este artículo se divide en 3 partes:

En la primera se analiza la naturaleza de las entidades PE extranjeras, tanto las vinculadas a paraísos fiscales como las que no⁴, y sus consecuencias de cara

3 Al menos a quien suscribe este trabajo no le ha sido posible encontrar más que estas dos referencias específicas del art. 95 LIRPF: (i) La consulta V1444-10, relativa al artículo 95 Ley 35/2006 se limita a transcribir la Ley, sin mayores explicaciones o interpretaciones. (ii) La STSJ Madrid (contencioso) de 24 de enero de 2019, nº 65/2019, rec. 288/2017 (caso Lolutiana Foundation, Vaduz) que no entra al fondo del asunto, al desestimar el Recurso por una pretendida falta de prueba del recurrente. Se puede consultar también la nota al pie nº 31 en cuanto a jurisprudencia del TS. En cuanto a la doctrina académica, hay bastante material enfocado al régimen tributario del capital riesgo doméstico, pero no se encuentra nada que analice las consecuencias para inversores residentes que invierten en vehículos extranjeros no regulados por las leyes españolas.

4 Para esta contribución se han revisado una pluralidad de instrumentos jurídicos que crean o constituyen vehículos de inversión colectiva dedicados a PE, y que comprenden un amplio ámbito temporal (desde 2010 a 2022) y espacial (constituidos en Islas Caimán, en Delaware, en Luxemburgo...). Y del análisis se infiere que la *Limited Partnership* de derecho anglosajón es el vehículo elegido para plasmar el acuerdo entre los responsables institucionales de la inversión colectiva en PE (las empresas financieras) y los inversores privados, tanto si se utiliza para la operación o constitución un territorio considerado como paraíso fiscal (en concreto, en los casos analizados, las islas Caimán) como si se constituye en EE.UU. (en concreto, en los casos analizados, bajo las leyes del Estado de Delaware). No es exactamente el mismo caso el de los vehículos de inversión colectiva utilizados en la UE. Pues una gran mayoría se constituyen en Luxemburgo como sociedades comanditarias especiales *sociétés en commandite spéciale (SCSP)*. Se trata de entidades de derecho luxemburgués sin personalidad jurídica de acuerdo a la Ley luxemburguesa de 12 de julio de 2013 de Gestores de Fondos de Inversión Alternativos, y que además se consideran Fondos de Inversión Alternativos con arreglo a la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2011. Pero lo peculiar es que este «cascarón formal» de ley y terminología luxemburguesa queda a su vez inmediatamente trasladado a un acuerdo de *Limited Partnership* anglosajón bastante similar a los observados y comentados más arriba en esta nota, donde el *General Partneres*, conforme a la Ley luxemburguesa, el *associé commandité gérant* (socio colectivo) y la *limited partnership* es la *société en commandite spéciale*, o más precisamente, los pactos estatutarios de la SCSP son un acuerdo de *partnership (partnership agreement)* bastante estándar. Los acuerdos de LP son tan largos y detallados, por otra parte, que no hay a penas referencias a la Ley que los sirve de base y se auto-integran en su casi totalidad.

N.B.: Estos acuerdos consultados son confidenciales, lo que hace imposible compartir más datos concretos sobre los mismos, pero resulta posible inferir, con un grado razonable de confort, que la *Limited Partnership* es el vehículo preponderante (si no único) en el ámbito jurídico-financiero occidental para llevar a cabo captación de fondos de inversores de PE.

a la eventual aplicación de las reglas de tributación de IICs, reglas contenidas tanto en el IRPF como en el IS. Para este propósito, se utiliza a menudo el concepto de Fondos de Inversión Alternativos (FIAs) o inversión colectiva alternativa, como el género del que deriva la especie «entidades PE». Pero dado que el material estudiado es exclusivamente el de entidades PE, las conclusiones que se alcanzan se refieren fundamentalmente a estos vehículos y no necesariamente a todos los FIAs.

En la segunda se revisa, con la ayuda de un ejemplo numérico concreto, la mecánica de reparto de beneficios de las entidades PE, y su tributación en IRPF/IS para sus socios o partícipes, con especial hincapié en las entidades PE vinculadas a paraísos fiscales.

En la tercera se alcanzan conclusiones.

2. Características de la inversión en *private equity* como parte de la inversión colectiva alternativa extranjera

Antes de responder a esta pregunta es conveniente explicar un poco más a fondo las características de la inversión en PE. La misma se puede definir como una inversión alternativa, cerrada, donde se sigue una estrategia de inversión que canaliza financiación de forma directa o indirecta a empresas (a menudo no cotizadas), maximizando su valor (contribuyendo muchas veces con gestión y asesoramiento profesional), y desinvirtiendo en las mismas con el objetivo de aportar elevadas plusvalías para los inversores⁵.

Para la normativa financiera española, son tipos de inversiones alternativas los *hedge funds*, los fondos inmobiliarios y los de capital-riesgo, y estos últimos se subdividen en *venture capital* y *private equity*, aunque esta clasificación es meramente informativa (Preámbulo, I, Ley 22/2014), en el sentido de que luego no se producen diferencias de tratamiento para alguno de estos subgrupos de entidades, salvo quizá los fondos inmobiliarios, los cuales no constituyen el objeto de este artículo.

Para la UE, exceptuando la definición muy genérica de los mismos (art 4.1 a) de la Directiva 2011/61/UE⁶), la normativa no regula los Fondos de Inversión Alternativos (FIAs), y ello porque reconoce que la diversidad de formas y objetivos en los mismos haría muy difícil la armonización (Considerando (10) de la Directiva 2011/61/CE). Por tanto los FIAs no están armonizados y son regulados a nivel de cada Estado miembro⁷.

⁵ Esta no es una definición legal. Esta última podría inferirse del art 3.1~ 9 de la Ley 22/2014. Es bastante similar pero esa lectura conjunta es menos clara.

⁶ Artículo 4. «Definiciones. 1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por: a) «FIA»: todo organismo de inversión colectiva, así como sus compartimentos de inversión que: i) obtenga capital de una serie de inversores para invertirlo, con arreglo a una política de inversión definida, en beneficio de esos inversores, y ii) no requiera autorización de conformidad con el artículo 5 de la Directiva 2009/65/CE»;

⁷ En realidad, para complicar las cosas un poco más, la UE, contradiciendo el considerando 10 de la Directiva 2011/61/CE ya citada, aprobó en 2013 el Reglamento (UE) n° 345/2013 del Parlamento

Finalmente, al margen de la normativa europea, existe en el resto del mundo una variopinta gama de entidades, que sería imposible describir o clasificar aquí, pero donde, a efectos de PE, predomina un formato del que se habla *in extenso* en este trabajo, sustentado en la *Limited Partnership*.

Por otra parte, se produce una diferenciación entre la inversión colectiva alternativa y las instituciones de inversión colectiva estándar en la normativa financiera española (Preámbulo, IV, Ley 22/2014), así como en la normativa financiera europea, donde se distingue entre FIAs y organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM, más conocidas como UCITS, por ser sus siglas inglesas, *Undertaking for Collective Investment in Transferable Securities*, estos últimos regulados en la Directiva 2009/65/CE).

¿Pero cómo se traslada esta diferenciación a las normas tributarias? Se trata de elucidar el tratamiento tributario que deben dar los partícipes residentes en España a los resultados de su inversión en las distintas entidades de inversión colectiva alternativa extranjeras. Y más en concreto se trata de identificar qué normativa tributaria les es aplicable a los partícipes residentes en España de las entidades PE no españolas⁸.

Para responder a estos interrogantes ordenadamente es preciso detenerse en las tres sub-categorías de FIAs extranjeros que se podrían identificar a efectos tributarios: FIAs constituidos en un país UE, FIAs en países terceros y FIAs en paraísos fiscales. Cada uno de estos subgrupos, a su vez, se diferenciará en función de si el FIA (o la entidad PE, que es la sub-categoría de FIA objeto del estudio) es o no una Entidad en Atribución de Rentas (EAR) conforme a la normativa de imposición directa española.

2.1. Fondos de Inversión Alternativos (FIAs) constituidos en un país de la UE (FIAs de la UE)

La normativa financiera europea relativa a las instituciones de inversión colectiva es bastante amplia, siendo su instrumento jurídico principal la ya citada Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados OICVM. Es relevante esta categoría de OICVM a efectos de determinar el régimen fiscal de sus partícipes en España porque tanto la LIRPF (art. 94.2) como la LIS (art 53.2) asimilan estos OICVM a las IICs españolas a efectos del régimen tributario de sus partícipes residentes en España. Sin embargo, nada se dice en ambas leyes impositivas a propósito de los partícipes de los FIAs. En parte es comprensible, porque la normativa europea no regula, según se ha apuntado, los FIAs, de tal manera que (salvo en

Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital riesgo europeos, el cual regula por tanto una parte de los FIAs, si bien son de tamaño relativamente pequeño (menos €500 millones de inversión). Estos FCRE vienen a estar asimilados en España por la normativa financiera a las Entidades de Capital Riesgo (art. 5 Ley 22/2014). La consulta DGT V2606-22 viene a confirmar esta asimilación en lo tributario.

⁸ Se recuerda que el tratamiento tributario de la inversión alternativa española (es decir, las entidades constituidas en España) para sus partícipes residentes no es objeto de este trabajo.

el caso de los FCRE— ver nota al pie nº 7—) no se podría hablar de Fondos de Inversión Alternativos Europeos en el sentido de «armonizados a nivel europeo», aunque sí se pueda hablar de Gestores europeos de FIAS, pues es precisamente lo que la Directiva citada regula.

La única regulación explícita de los FIAS a nivel europeo se produce para indicar que un OIVCM no puede ser en ningún caso un FIA (art. 4.1.a) ii) de la Directiva 2011/61/CE). Esto significaría dos cosas a efectos tributarios de los partícipes de los FIAS de la UE: de un lado que la regulación tributaria de estos se deja enteramente a los Estados miembros, es decir, no parece que haya necesariamente que reconocer FIAS de otros Estados miembros como equivalentes a los homólogos españoles, a efectos fiscales; y de otro lado que podría existir un fundamento financiero (al ser entidades diferentes) que justifique un tratamiento fiscal distinto de los FIAS al acordado a los OICVM, por tanto al de las IICs abiertas estándar, que son la versión española de los OICVM.

Una conclusión preliminar sería entonces que a los partícipes residentes en España de inversión colectiva alternativa europea (FIAs de la UE) no les resulta aplicable la normativa tributaria de las IICs (estándar) españolas. Esto podría corroborarse por la terminología empleada tanto por la LIRPF como la LIS, que permanentemente utilizan (arts. 94 LIRPF y 53 LIS) el término «Instituciones de Inversión Colectiva reguladas en la Ley 35/2003 de Instituciones de inversión colectiva». Y todavía de forma más clara por la regulación de la LIS, que establece una distinción entre el tratamiento a socios de las entidades de capital riesgo (art. 50, apartados 3 y 4)⁹ y los partícipes de IICs (art 53). A partir de este punto hay dos cuestiones a tratar:

2.1.1. Primera cuestión: Normativa a aplicar a los partícipes de FIAs de la UE que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (o establecimientos permanentes de entidades no residentes)

Aquí de nuevo hay que distinguir en función de que el FIA de la UE sea una Entidad en Atribución de Rentas (EAR) a efectos de la normativa fiscal española o no lo sea.

2.1.1.1. Si el FIA de la UE no es una EAR

A priori vuelve a darse una escasez de doctrina administrativa¹⁰ y de jurisprudencia. Pero parece correcto defender que, de acuerdo con las consultas DGT V3448-15 y V2037-23, la Ley 22/2014 resulta «aplicable» a las entidades

9 De acuerdo a la definición genérica del art. 3.1. de la Ley 22/2014 y su Exposición de Motivos, las entidades de capital-riesgo (ECR) comprenden a las entidades de PE.

10 Un contribuyente llegó a preguntar si a un Fondo de Capital Riesgo Europeo (FCRE) le resultaba aplicable el art 50 LIS y la DGT (consulta V3448-15) se limita a transcribir el art. 50 diciendo después: «En consecuencia, en la medida en la que al FCRE le resulte de aplicación las disposiciones de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, el mismo se beneficiará del régimen especial contenido en el artículo 50 de la LIS». Pero no entra a establecer si al FCRE le resultan aplicables las disposiciones de la Ley 22/2014, que es precisamente la cuestión dudosa en todo este asunto.

enumeradas en su artículo 5, y a partir de ese momento, también el régimen fiscal del artículo 50 LIS («Entidades de capital-riesgo y sus socios») y por lo tanto sus apartados 3º y 4º para los partícipes personas jurídicas. Debe matizarse, no obstante, que para los residentes en España, sujetos pasivos del IS, existen solo algunas diferencias entre la aplicación del régimen del art. 50 LIS o el general del 21 LIS, pues aquel remite a este^{11, 12}.

1ª conclusión: la normativa aplicable a los partícipes de FIAs de la UE que no son EARs, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (o establecimientos permanentes de no residentes) sería el art. 50 LIS cuando resulte aplicable y subsidiariamente el artículo 21 LIS y el resto de la Ley.

2.1.1.2. Si el FIA de la UE es una EAR

Se subdistinguen dos supuestos:

Primero. Si todos los partícipes son sujetos pasivos del IS o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

Segundo. Si el FIA de la UE es una EAR que cuenta también con partícipes personas físicas (lo cual es muy habitual). El análisis de este caso se desarrolla un poco más adelante (ver subsección 2.1.2.2).

Volviendo al primer caso, es decir, si todos los partícipes de un FIA de la UE que se articula a través de una EAR fueran sujetos pasivos del Impuesto sobre

11 Los tres matices más importantes vendrían dados por:

- (i) El alcance de las limitaciones anti-paraíso de una y otra disposición, pues el art. 50.5 LIS dice: «5. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en relación con aquella renta que se obtenga a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal (...); mientras que el art. 21.1.b) se expresa así: «En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.» Parece pues evidente que el ámbito de la norma anti-paraíso del art. 50 LIS es más amplio. Pero su no aplicación tendría como consecuencia aplicar el art. 21 LIS.
- (ii) La exención alcanza al 99% de la ganancia de capital de aplicarse el art. 50 LIS, frente al 95% de aplicarse el art. 21 LIS.
- (iii) El art. 50 LIS es mucho más laxo en cuanto a los requisitos de la participada para disfrutar el beneficio de la exención, sin perjuicio de los límites señalados en (i).

12 Por otra parte, debe reconocerse que el razonamiento es un tanto débil, pues a la mayoría de entidades enumeradas en el art. 5 de la Ley 22/2014 tan solo les resulta aplicable un artículo o dos de la citada Ley en virtud de esta disposición, y por lo general son los artículos relativos a las condiciones para poder comercializar en España la inversión en estas entidades. ¿Es esto suficiente para poder afirmar que la Ley 22/2014 les resulta «aplicable», y por ende el régimen fiscal previsto para sus partícipes?

En caso de responder negativamente, la alternativa es ir a una interpretación restrictiva que en principio llevaría a excluir del artículo 5 a todas las que no fueran las «ECR (...) que tengan su domicilio social en España, en el caso de sociedades, o que se hayan constituido en España, en el caso de fondos». Cabe además una alternativa a esto, admitiendo solo a las entidades que se regulan en todo o en parte por normativa europea, pero, a falta de doctrina o jurisprudencia que lo avale, sería arbitrario y además, no se puede olvidar que el TS ha admitido la doctrina de la «comparabilidad» en otros supuestos de IICs para aplicar privilegios tributarios a entidades no armonizadas; doctrina que se podría extender a este supuesto. Ver nota al pie nº 31.

Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, la renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (art. 89.1.1ª a) LIRPF). Una dificultad relativa a esto es que, por un lado, la normativa mercantil y tributaria española no serían de aplicación en la o las jurisdicciones desde donde opera el FIA, de modo que los socios españoles deberían «rehacer» las cuentas aplicando la normativa española, cuando menos la tributaria que afecte a la contabilidad (gastos no deducibles, por ejemplo). Este es un terreno difícil de transitar, porque muchas veces no se dispone de información contable suficientemente detallada de la entidad para la que se debe calcular la base imponible de acuerdo con el IS español y porque, en todo caso, reconstruir la contabilidad supone un coste tributario indirecto muy elevado.

Por otro lado, en lo que se refiere a las correcciones anuales de valor de las acciones y participaciones de las sociedades o entidades participadas por el FIA, dado que no se reflejarán, en principio, en la cuenta de pérdidas y ganancias¹³, el impuesto se devengará al momento en que el FIA genere la ganancia o pérdida, como consecuencia de la enajenación de la participación. Sin embargo, en el caso de que el FIA acumule (sin distribuirlos) beneficios procedentes de dividendos de las empresas donde ha invertido, existe la duda de si atribuir el beneficio al partícipe persona jurídica en el momento en que el FIA recibe los dividendos o no. En efecto, el FIA no necesariamente distribuye esos dividendos y, si no hay distribución de un beneficio, las reglas del IS (que reenvían a las reglas contables) llevarían a una corrección al alza de valor del FIA, pero sin reflejo en la cuenta de P y G de su partícipe, y no se atribuirá el beneficio a los socios personas jurídicas hasta tanto el FIA decida distribuir esos dividendos recibidos. Pero debe admitirse que esta interpretación, quizá en exceso literal del art. 89.1.1ª a) LIRPF, parece ir contra la filosofía misma de una EAR, de ser considerada fiscalmente transparente (*look-through*).

Finalmente, surge la duda de la aplicación del artículo 89.1, regla 3ª LIRPF (no traslado de pérdidas de la EAR a sus partícipes cuando las mismas provengan de paraísos fiscales), para el caso de que el cálculo de la renta atribuible deba seguir el IS, es decir, si todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas son sujetos pasivos de dicho Impuesto o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente. La única consulta de la DGT encontrada al respecto parece decantarse implícitamente por la no aplicación de esta regla de no traslado de pérdidas cuando se aplique el IS¹⁴.

13 Tiene reflejo en la cuenta 133. Ajustes por valoración en instrumentos del Plan General Contable, cuenta que no genera un correspondiente cargo/abono en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y que por tanto no tiene efectos sobre la base imponible del IS (art 17.1 LIS).

14 En la Consulta V1513-15 se pregunta a la DGT lo siguiente: «Si el grupo cooperativo tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o por el contrario la tributación se haría atribuyendo a sus entidades socias las bases imponibles positivas o negativas». La DGT indica que, en efecto, a este caso le resulta de aplicación el art 89.1.1ª a) LIRPF, sin hacer mención a la regla 3ª del mismo apartado 1 del artículo 89, a pesar de haber sido preguntada expresamente por la eventual existencia de bases imponibles negativas. De tal manera que debe en principio pensarse que no resulta aplicable el precepto.

2ª conclusión: la normativa aplicable a los partícipes de FIAs de la UE que son EARs, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (o establecimientos permanentes de no residentes) sería el art. 50 LIS cuando resulte aplicable y subsidiariamente el artículo 21 LIS y el resto de la Ley. Pero con 3 importantes matices: (i) deberán rehacerse las cuentas del partícipe de acuerdo con la normativa española del IS (ej recálculo de gastos deducibles o periodificaciones); (ii) Si el FIA no redistribuye los beneficios que reciba de sus participadas, estos tampoco se computan en sede del partícipe residente en España y (iii) parece que no está prohibido el traslado de pérdidas del FIA a sus partícipes (cons. DGT V1513-15).

2.1.2. Segunda Cuestión: normativa a aplicar a los partícipes personas físicas de un FIA de la UE

De nuevo, hay ausencia de doctrina y jurisprudencia. Además, la LIRPF no regula un tratamiento específico para partícipes de ECR, excepto en lo relativo al tratamiento del llamado *carried interest* que no se aborda aquí (ver nota al pie nº 2). Entonces, y dado que no resulta aplicable el art. 94 LIRPF («Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva»), según ya se ha dicho, ¿cómo tributan las personas físicas residentes que son partícipes de la inversión alternativa no española?

Una primera cuestión que llama la atención es la ausencia de normativa específica. Y ante tal situación es necesario acudir a la norma general. Sin embargo, la norma general española, la LIRPF, en paralelo a lo dicho para la LIS, grava de forma distinta el resultado de una inversión, según que el vehículo que lo realice sea una entidad en atribución de rentas (EAR) o no lo sea. Lo cierto es que, tanto de los ejemplos analizados para este trabajo¹⁵, como de la descripción de hechos de la consulta V0886-15¹⁶ se alcanza la conclusión de que son muy variadas las formas jurídicas que se eligen para invertir, incluso dentro de la UE, y desde luego en algunos casos se opera con entidades que tienen la calificación de EARs a efectos de la Ley española. Por tanto, habrá que analizar los dos posibles escenarios.

15 Ej. una estructura basada en la normativa luxemburguesa (*Société en commandite spéciale (SCSP)*); otra, también basada en Luxemburgo pero con un nivel (*tier*) añadido entre la SCSP y el vehículo de inversión final con la forma de SARL luxemburguesa (*Société Anonyme à responsabilité limitée*).

16 «X tiene previsto tomar una participación en un fondo de capital riesgo constituido en España, al amparo de la Ley 25/2005, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras, a través de una CV de tipo cerrado holandesa. La entidad X tendrá una participación en la CV del 99%, como «limited partner» y otra sociedad residente en Curaçao, íntegramente participada por X, ostentará el restante 1% como «general partner». La CV holandesa es una entidad de tipo asociativo que carece de personalidad jurídica propia distinta de la de sus socios. Tiene dos tipos de socios, los «general partners» o socios colectivos, que llevan a cabo la gestión de la CV en beneficio de todos los socios y están autorizados a representarla, siendo solidaria e ilimitadamente responsables de las obligaciones de la CV frente a terceros, y los «limited partners» o socios comanditarios, que tienen su responsabilidad limitada al importe de sus aportaciones. Los beneficios de la CV se reparten entre todos los socios en proporción a su participación en la misma. La CV tiene la condición de entidad en atribución de rentas con arreglo a la ley fiscal holandesa, no siendo sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades. La CV tendrá la consideración de cerrada siempre que la entrada y sustitución de socios comanditarios esté sujeta a la aprobación unánime de todos los socios».

2.1.2.1. Si el FIA de la UE no es una EAR

En este caso, lo primero que conviene preguntarse es cuándo se produce una alteración patrimonial del art 33 LIRPF. En efecto, si partimos de la hipótesis de que el inversor toma una participación en una sociedad o entidad, que tendrá su participación dividida en acciones o participaciones, el inversor tendrá claro el precio de adquisición de ese título. Tanto si lo paga en su totalidad al adquirirlo como si lo que hace es comprometer una aportación (que podrá asimilarse al «dividendo pasivo»). Lo que no resulta tan evidente es el trato que se debe dar a los reembolsos recibidos con anterioridad a la liquidación final de la inversión. No debe olvidarse que la mayoría los FIAs (y desde luego las entidades PE) son entidades de inversión cerrada, de modo que la desinversión se produce, en principio y con carácter general, de forma simultánea para todos los partícipes, pero también que lo más habitual es que se produzca de forma paulatina, según se van produciendo desinversiones parciales. Para este supuesto, la LIRPF establece diferencias de trato notables entre entidades cotizadas y aquellas que no lo son¹⁷. Dado que muchas de estos FIAs no cotizarán en mercados organizados, en particular las entidades PE, se aplica la fórmula de anticipación (o no diferimiento) de beneficios del tercer párrafo del artículo 33.3.a) LIRPF. Y esto se produce igualmente, ex art 25.1.e) LIRPF, si la entidad hubiera emitido títulos con prima de emisión.

Aunque es habitual encontrar en el derecho comparado fórmulas que gravan las partidas distribuidas que no son estrictamente capital (o prima) aportado como rendimientos del capital mobiliario o dividendos, las fórmulas adoptadas por cada legislación son diferentes, por lo que no se puede esperar que un FIA no español vaya a suministrar la información a los partícipes, exactamente en la forma en que la Ley española la requeriría (y es una fórmula compleja, como

17 Esto se contiene en los párrafos 2º y 3º del art. 33.3.a) LIRPF:

«(...) Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva».

se puede leer en la nota al pie nº 17). Esto obligará a los partícipes a llevar su propio cálculo en cada caso. En los supuestos (muy inusuales en principio, por la propia naturaleza de las inversiones de tipo PE) en que el FIA cotice en un mercado organizado, no existe demasiada diferencia con lo anterior, salvo que la regla FIFO (i.e.: «las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación») es clarificadora y simplificadora para los partícipes.

3ª conclusión: la normativa aplicable a los partícipes de FIAs de la UE que no son EARs, sujetos pasivos del IRPF sería el art. 33 LIRPF, debiéndose aplicar generalmente las reglas de no diferimiento de beneficios, arts 33.3.a) LIRPF y 25.1.e) LIRPF en su caso. Por este motivo los partícipes deben llevar su propio cálculo de la parte que deben declarar ante los repartos procedentes de los FIAs, dado que estos combinan ganancias de capital, dividendos recibidos y capital inicialmente aportado por el partícipe.

2.1.2.2. Si el FIA de la UE es una EAR

Este pareciera un supuesto más frecuente que el anterior para el PE pues, tanto si es vía una sociedad comanditaria especial luxemburguesa, como si es una sociedad comanditaria de los Países Bajos (los ejemplos encontrados dentro de la UE), no solo las entidades carecen de personalidad jurídica en sus jurisdicciones, sino que las relaciones entre inversores y gestores se articulan a través de un partnership agreement que se superpone a esta estructura formal de sociedad comanditaria, lo cual acerca todavía más estos vehículos a las formulaciones internacionales en que está pensando la regulación de EARs de la LIRPF

En segundo lugar, en este caso se aplican las reglas de la sección 2ª del Título X LIRPF. Es una fórmula de imputación de rentas en el momento en que se producen. Se va a analizar el supuesto de que haya partícipes personas físicas, pues aquel en que solo hay personas jurídicas ya se trató más arriba.

Así pues, el tratamiento de las ganancias y pérdidas de capital de un FIA de la UE que es una EAR sigue reglas generales del IRPF (art. 33 LIRPF, entre otros ya mencionados). Sin embargo, su devengo en cabeza del partícipe se produciría desde que el FIA computa esa ganancia. Esto es importante, porque los FIAs podrían cerrar una operación (por ejemplo, una venta de acciones a éxito de una empresa participada) a finales de diciembre y no realizar el reparto y la notificación a sus partícipes hasta meses después. Como la información que reciben los partícipes del FIA se refiere al momento del reparto, hay una tendencia inevitable a computar esa ganancia en el momento en que se les efectúa ese reparto, cuando en realidad podría corresponder a un ejercicio anterior. En este sentido, la administración tributaria debería interpretar con flexibilidad este criterio, pues resulta casi imposible que el partícipe conozca el momento exacto en que se formalizó la venta de las acciones que dan origen a la G/P patrimonial para él (ya que ni siquiera es el momento en que el FIA ingresa el monto de la operación).

Por otra parte, el tratamiento de los dividendos acumulados por el FIA en el caso aquí analizado podría diferir del tratamiento de las EARs donde todos los partícipes son sujetos pasivos del IS o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, porque en el caso aquí analizado sí se debe entender que la renta (proveniente de dividendos que el FIA ha recibido) se genera al momento de su recepción por el FIA^{18, 19} y no al momento de su reflejo en la cuenta de P y G del partícipe (ver discusión en página 128).

4ª conclusión: la normativa aplicable a los partícipes de FIAs de la UE que son EARs, sujetos pasivos del IRPF sería el art. 33 LIRPF, devengándose la renta en cabeza del partícipe desde que el FIA computa esa ganancia, pérdida o beneficio, es decir con anterioridad a su reparto y comunicación a los partícipes del FIA de la UE. Todo lo cual genera problemas para declarar y pagar el impuesto a los inversores, normalmente alejados del día a día del FIA.

2.2. Fondos de Inversión Alternativos (FIA) constituidos en un país tercero (FIAs de país tercero)

Dado que el PE es un tipo de inversión bastante frecuente en el mundo anglosajón, es habitual que se constituyan entidades PE donde ni el (o los) vehículo(s) de inversión, ni los custodios (en su caso), ni los gestores estén establecidos en la UE ni sometidos a ninguna de las reglas de la UE o de un Estado de la UE. Ni siquiera a las reglas de comercialización ya mencionadas de la Ley 22/2014 de ECR. De hecho es perfectamente posible que los inversores puedan estar en una jurisdicción, el fondo en otra, las inversiones del fondo (o *target*) en otra, e incluso el gestor en otra.

En todo caso, al no cumplir los requisitos de comercialización que exige la normativa financiera española, no puede llevarse a cabo una comercialización conforme a la Ley 22/2014, ni beneficiarse, en su caso, de su marco legal, pero esto no significa que los residentes fiscales españoles tengan prohibido adquirir una participación en entidades de este tipo. Evidentemente, las entidades financieras a través de las cuales los adquieran serán extranjeras, o, de ser españolas, estas últimas tendrán un papel formalmente subsidiario, de mera «puesta en

18 Existen además reglas especiales relativas a la no aplicación de reducciones (art. 89 1. 1ª LIRPF), pero no son en principio relevantes en los casos de entidades PE.

19 Finalmente, una diferencia en el tratamiento tributario entre un FIA que es considerado EAR y otro que no, es la contenida en la regla 3ª del art. 89 LIRPF: 3.ª «Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en esta regla 3.ª». Es decir, que se puede dar que las inversiones de PE se hagan en países sin Convenio de Doble Imposición (CDI), de tal manera que, si la inversión va mal, podría no admitirse el cómputo de la pérdida. Esto es una norma extremadamente radical en 2006, pero ha perdido gran parte de su vigencia si se hace una interpretación lógica de la misma, que asimilaría el CDI con cláusula de intercambio de información a la firma de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del Consejo de Europa y la OCDE de 1998 (protocolo de 2010) que incluye ya a 141 signatarios (dato consultado en octubre de 2024). Ver también a este respecto el Recuadro 1, con el análisis del art. 95 LIRPF, más adelante.

contacto» con las entidades que ofrecen este producto. Evidentemente también, los inversores serán pocos y sofisticados, pero precisamente por esto, la cuantía de sus inversiones puede ser significativa.

Dicho esto, procede analizar el tratamiento tributario que tiene esta participación. De nuevo, se podría establecer una distinción entre partícipes sujetos pasivos del IS y personas físicas.

2.2.1. Normativa tributaria a aplicar a los partícipes de un FIA de un país tercero, sujetos pasivos del IS o establecimientos permanentes de no residentes

En este caso, resulta trasladable el razonamiento desarrollado más arriba, en la sección 2.1.1, donde se acababa concluyendo que probablemente la lógica de la DGT acerca de los FIAs europeos fuera válida. Esta consiste en poder aplicar la normativa tributaria para ECR española (art 50 LIS) si a los FIAs les era «aplicable» la Ley 22/2014. Lo dispuesto en la Consulta DGT V3448-15 (ver nota al pie nº 10) sigue vigente pues entre las entidades a las que en principio es aplicable la Ley de ECRs españolas están «las ECR y las EICC gestionadas por sociedades gestoras no domiciliadas en un Estado miembro de la Unión Europea, cuando se comercialicen en España a inversores profesionales» (art 5.1.d) Ley 22/2014). Continuando la argumentación en paralelo, si no se pudiera interpretar así la consulta DGT citada, habría que considerar que la mera comercialización no da derecho a sus partícipes (sujetos pasivos del IS) a aplicar el art. 50 LIS, de modo que habría que acudir al régimen general del IS, y recordar lo señalado más arriba (sección 2.1, página 125). Sí es importante matizar que, si los FIA (o entidades de inversión colectiva alternativa no europeas) no cumplieran con los requisitos de comercialización de la Ley 22/2014, el art. 50 LIS no sería de aplicación, pero sí lo sería, en su caso, el régimen general de la LIS (ver también a este respecto la nota al pie nº 11).

2.2.2. Normativa tributaria a aplicar a los partícipes personas físicas de un FIA de un país tercero.

Debe empezarse diciendo que no se ha encontrado, entre las entidades PE de país tercero analizadas, ninguna diferente a una EAR. De hecho, los ejemplos están siempre basados en la existencia de una *Limited Partnership* (LP) y por tanto de un *partnership agreement* cuyo contenido variaba en cuestiones generalmente marginales. Por tanto, y dado que las *partnership* (tanto las *Limited Partnership* como las *General Partnership*) se consideran en general como EARs según nuestra doctrina administrativa²⁰, el análisis de que la entidad PE no sea una EAR parece más teórico que real, pero aun así se llevará a cabo a continuación.

²⁰ Consultas DGT 2110-04, 0024-07, V3017-15 y V0012-17.

2.2.2.1. Si el FIA de país tercero no es una EAR

Los partícipes personas físicas de estas entidades deberán aplicar las reglas generales del IRPF, y en principio no hay ninguna diferencia con respecto a lo descrito en el apartado 2.1.2.1 de la sección anterior

2.2.2.2. Si el FIA de país tercero es una EAR

De nuevo, es aplicable el análisis contenido en la sección 2.1.2.2 de este trabajo a las personas físicas que sean partícipes de FIAs de países terceros

5ª conclusión: no existen diferencias apreciables en cuanto a la normativa aplicable a los partícipes de FIAs de países terceros, con respecto a lo señalado para los FIAs de la UE, tanto si se trata de sujetos pasivos del IS, establecimientos permanentes de no residentes o personas físicas.

2.3. Fondos de Inversión Alternativos constituidos en países o territorios considerados como paraísos fiscales (FIAs de paraíso y entidades PE vinculadas a paraísos fiscales)

Las disposiciones que son objeto de análisis aquí son el artículo 95 LIRPF y el 54 LIS²¹, de idéntico acápito: «Tributación de los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales». De la lectura y análisis conjunto de la normativa tributaria y la financiera relativa a entidades de inversión colectiva, tal y como ha venido haciéndose a lo largo de este trabajo, cabría concluir que las normas en cuestión no son fácilmente aplicables a la inversión alternativa (FIAs), pero conviene profundizar mucho más porque el asunto no es, por desgracia, tan sencillo. Y la cuestión es muy relevante, por el trato tan desfavorable que dispensan estos artículos a los partícipes en esos vehículos (ver recuadro 1).

En lo relativo al análisis en profundidad de la disposición, para que el precepto fuera aplicable a las entidades PE vinculadas a paraísos fiscales o, más generalmente, a un FIA de paraíso, parece conveniente responder a tres cosas: (i) si, o cuándo, los FIAs se entienden «constituidos en países o territorios considerados como paraísos fiscales»; (ii) si, a efectos de este artículo, que podría considerarse una norma antiabuso, los FIAs pueden tratarse como «instituciones de inversión colectiva», pues ya se ha visto que, con carácter general, tanto para la regulación financiera como para el ordenamiento tributario, no es el caso. Por último, la cuestión no se agotaría sin analizar (iii) el potencial conflicto de normas que se produce entre el régimen de EARs (art 86 y siguientes LIRPF) y el régimen del artículo 95 LIRPF (o 54 LIS).

²¹ En adelante, y salvo que se señale expresamente lo contrario, la mención al art. 95 LIRPF debe entenderse hecha a los dos artículos, si bien el artículo 54 LIS no contiene el apartado 4º del artículo 95 LIRPF.

2.3.1. Cuándo, los FIAs se entienden «constituidos en países o territorios considerados como paraísos fiscales»

No ofrece demasiada duda, sobre todo desde la publicación de la «Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas», el saber qué es un paraíso fiscal a efectos españoles. Pero no se olvide que muchos de estos vehículos de inversión colectiva se construyen mediante el uso de entidades superpuestas o combinadas. Por lo que no sería infrecuente, por ejemplo (y así se ha encontrado en dos ocasiones de los ejemplos analizados) que un primer nivel se estructure conforme a normativa de los EE.UU., en concreto la Ley de *partnership* del Estado de Delaware, y que este primer vehículo invierta a través de otras LPs, algunas (o todas) situadas en lo que España consideraría paraíso fiscal (Is. Caimán, en el ejemplo analizado). Por tanto, ¿cómo interpretar la expresión «instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales», puesto que, en los casos encontrados, la Institución «principal» o el escalón más alto, es una LP de EE.UU. que usa compartimentos estructurados a través de LPs de otros lugares, entre ellos las Islas Caimán²²? Esta es una cuestión de difícil solución teórica, pero probablemente de más fácil solución práctica para la Agencia Tributaria en algunos casos: dependerá del ISIN (*International Securities Identification Number*) del título de participación en el FIA en cuestión. Cuando el título tenga un ISIN con un código país— pues las dos primeras posiciones del código alfanumérico denotan el código país— de un paraíso fiscal, será muy difícil defender que la entidad no está constituida en un paraíso fiscal, a pesar de que la estructura legal pase, incluso en primer lugar, por un país o territorio «normal».

RECUADRO 1. EL DURO TRATO A LA INVERSIÓN COLECTIVA A TRAVÉS DE PARAÍOS FISCALES

El artículo 95 de la Ley 35/2006, del IRPF, casi idéntico al artículo 54 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, salvo por lo que respecta al último párrafo, dice así:

«Artículo 95. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45

²² De hecho puede ocurrir también que una SCSP de Luxemburgo utilice, para una parte de sus inversiones o inversores, una LP sujeta a la Ley de LP de Islas Caimán.

de esta ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición. La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación.

4. La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.»

Este artículo le reserva un trato de especial desfavor a las inversiones en IICs constituidas en paraísos fiscales por, esencialmente, 6 razones (aunque una no deriva de la Ley, sino de la interpretación que hace la Dirección General de Tributos de la misma): (i) reenvía los resultados a la base imponible general (y por tanto es susceptible de la aplicación de una tarifa más progresiva); (ii) la imposibilidad de diferir los resultados al momento de poner fin a la inversión, a causa de la fórmula de cálculo de los beneficios¹, y a diferencia de lo que ocurre con las inversiones en las instituciones de inversión colectiva de acumulación, que son las elegidas por la inmensa mayor parte de los inversores residentes en España; (iii) derivado de lo anterior, y al solo permitirse la imputación de «resultados positivos», no permite tomar en consideración de forma simétrica las pérdidas, ni compensarlas entre sí, de provenir de diferentes participaciones en IIC, que estuvieran todas ellas situadas en paraísos fiscales; (iv) la imposibilidad de traspasos exentos entre fondos o IICs (art. 94.2 a) LIRPF); (v) la presunción iuris tantum de rendimientos positivos a la altura del 15%, y (vi) la obligación de retención o ingreso a cuenta por un valor superior, en muchos casos, a la efectiva ganancia de capital en el momento de la transmisión, según consulta vinculante DGT V0011-00^{2,3}.

¹ Un ejemplo sencillo de cálculo de beneficio imputado sería el siguiente:

Año	Valor adquisición (IIC/IICparaíso)	Valor enajenación/liquidativo (IIC/IIC paraíso)	Resultado IIC	Resultado IIC paraíso
00	100	na/120	-	20
01	100/120	na/130	-	10*
02	100/130	150/150	50	20

* Nótese que, de no existir prueba de este valor, el contribuyente debería haberse imputado 15 en este ejercicio, por la presunción del art 95.3 LIRPF, lo cual hubiera llevado el resultado del ejercicio 02 a 15 (=150-135).

² Normalmente se tratará de una obligación de efectuar un ingreso a cuenta por el propio socio o partícipe pues no será frecuente que este producto sea comercializable (ni se encuentre registrado ni depositado) en España (ver la propia consulta citada y el RD 1065/2007 de 27 de julio, así como el Modelo 117).

³ Retomando el ejemplo anterior, y de acuerdo con la consulta citada, la retención o ingreso a cuenta que procedería en el ejercicio 02, año de la enajenación o traspaso, sería de $50 \times 0,19 = 9,5$. Mientras que el beneficio pendiente de tributar en 02 es de 20, con lo que la retención sobre el beneficio que no ha tributado debería ser de 3,8. Teniendo en cuenta que 9,5 es el 47,5% de 20, hay bastantes posibilidades de que esta retención genere un derecho a la devolución.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Sin embargo, no todas las inversiones en PE contienen o se emiten con un ISIN (aunque sería aventurado avanzar proporciones), y simplemente el inversor suscribe el acuerdo de participación en la LP como *limited partner*, aporta el capital comprometido según se va requiriendo, y la inversión, perfectamente lícita, queda al margen de este registro internacional de títulos. Desde un punto de vista de prudencia del inversor, lo aconsejable es considerar que, si se usa, aunque sea parcialmente (y en el segundo o ulterior nivel de la estructura), una entidad situada en un paraíso fiscal para canalizar la inversión, corre el riesgo de que la Administración tributaria española considere aplicable el art 95. Incluso si no hay ISIN y si el acuerdo firmado entre el inversor residente en España y la LP se circunscribe al acuerdo de participación en la LP de un país o territorio «normal». Sin embargo, esta aproximación extremadamente prudente a la cuestión prescinde de la importante diferencia semántica entre «estar constituido» y «operar desde» o «a través de» paraísos fiscales. Lo que la Ley exige es que la Institución de inversión colectiva esté constituida en países o territorios considerados como paraísos fiscales. Y lo que la observación empírica muestra es que el lugar de constitución en un sentido estricto puede ser uno distinto al o los lugares desde donde acabe operando la entidad, a través de «compartimentos», que se hacen operativos por medio de sendos *partnership agreements*, los cuales pueden estar sometidos a las leyes de paraísos fiscales. Es decir, puede existir un *master fund* o fondo base a partir del cual aparecen sub-fondos o compartimentos, ya sea temáticos, ya sea cronológicos (sub-fondo I, sub-fondo II...). El primero puede estar constituido en Luxemburgo, mientras que los subfondos pueden operar desde un paraíso fiscal. Si lo que se pretende contrarrestar con esta concreta medida anti-paraíso es la opacidad, la existencia de un *master fund* en un país de la UE (Luxemburgo, Países Bajos o cualquier otro) o en un país firmante de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del Consejo de Europa y la OCDE de 1998 (protocolo de 2010), obliga a replantearse la disposición y sus consecuencias jurídicas. Por lo que esta cuestión debiera revisarse y probablemente corregirse (ver también nota al pie nº 19).

2.3.2. ¿Pueden los FIAs de paraíso considerarse «instituciones de inversión colectiva»?

Se deben elucidar dos cosas para responder afirmativamente: en primer lugar, si el concepto de «institución de inversión colectiva» del artículo 95 LIRPF (art 54 LIS) comprende los FIAs²³, es decir, entre otros, los vehículos dedicados a la inversión en PE. Y en segundo lugar, suponiendo la anterior respuesta afirmativa, que el precepto resulte realmente de aplicación a los inversores en entidades dedicadas al PE, toda vez que la citada disposición establece una fórmula de cálculo de la imputación de beneficios que podría no resultar posible aplicar a las *Limited Partnersip*, que son, como se ha reiterado, el vehículo utilizado en la inversión en PE.

2.3.2.1. ¿Se comprenden los FIAs – y más en concreto las Limited Partnership dedicadas a PE– en el concepto de IICs del artículo 95 LIRPF?

Para responder a esta pregunta, debe ponerse de manifiesto el recorrido histórico de estas disposiciones en el ordenamiento jurídico: el artículo 95 de la vigente Ley de IRPF, que proviene de la Ley 40/1998 (art 78), y se mantiene así casi de forma inalterada, siempre se ha referido, invariablemente, a «instituciones de inversión colectiva» (IICs)²⁴. Sin embargo, en todo este tiempo, la «inversión colectiva» como concepto financiero ha evolucionado mucho, diversificándose y sofisticándose. Analizando la redacción invariable de la Ley de IRPF, podrían proponerse dos interpretaciones opuestas. Una primera sería la de que el concepto «instituciones de inversión colectiva» sí abarca toda forma de inversión colectiva, y por tanto el artículo 95 cubre o alcanza a cualesquiera instituciones dedicadas a este fin. Evidentemente, la segunda interpretación niega esta posibilidad.

1º Respecto de la primera tesis, desde sus orígenes, en lo relativo a la historia financiera española reciente, incluso anterior a nuestra entrada en la UE (Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva), se ha definido la inversión colectiva en forma amplia: así, Art. uno. 1 Ley 46/1984: Ámbito de aplicación.

23 Obsérvese que el conjunto del trabajo parte de la idea de que IICs e inversión colectiva alternativa son cosas distintas. Sin embargo, dada la trascendencia que puede llegar a tener la respuesta a esta cuestión, parece lo más correcto y pertinente el profundizar sobre esta cuestión, en particular en lo que atañe al artículo 95 LIRPF.

24 Tanto el art. 78 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como el art. 96 del RDLg 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; como incluso el art. 54 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, se refieren en su acápite, a la «Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales» (por razones evidentes, el texto de la disposición propiamente dicha varía ligeramente en este último caso).

«1. A los efectos de la presente Ley, serán consideradas como Instituciones de Inversión Colectiva las reguladas en su articulado y aquellas que, cualquiera que sea su objeto, capten públicamente fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos mediante fórmulas jurídicas distintas del contrato de sociedad.»

En este mismo sentido, la Ley sucesora de la de 1984, es decir, la Ley 35/2003 de 4 de noviembre de Instituciones de Inversión Colectiva, incluye una definición similar²⁵.

Finalmente, dentro de este argumento de «definición amplia de la institución de inversión colectiva» se encuadra la Exposición de Motivos de la vigente Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (Preámbulo, I, párrafo 1º): «(...) Dentro de este ámbito [el de la inversión colectiva], cabe distinguir entre las instituciones de inversión colectiva cuya regulación se encuentra armonizada a nivel de la Unión Europea dirigidas preferentemente a un inversor minorista, de aquellas [que también serían Instituciones de Inversión colectiva] que se consideran de inversión alternativa». Es decir que el concepto de institución de inversión colectiva comprendería las inversiones alternativas y dentro de ellas, el capital-riesgo, que a su vez comprende (Preámbulo, I, 3º párrafo): «(...) tanto lo que se ha venido denominando *venture capital*, destinado a las primeras fases de desarrollo de las empresas, como *private equity*, término este último que incluye inversión en empresas ya maduras con una trayectoria consolidada de rentabilidad y que por lo tanto supone operaciones de mayor envergadura de reestructuración empresarial siendo necesario el recurso de las entidades de capital-riesgo a préstamos para poder financiarlas».

2º Pasando a la segunda interpretación, hay que empezar diciendo que el razonamiento anterior no tiene unas bases jurídicas sólidas por cuanto unas Exposiciones de Motivos, de unas Leyes no tributarias además, no serían argumento suficiente para poder considerar que el art. 95 LIRPF abarca los FIAs y más concretamente las entidades dedicadas al PE. De hecho, hasta la aparición del Preámbulo de la Ley 22/2014 ya citada, se hubiera podido sostener exactamente lo contrario, como ahora se verá, lo cual demuestra que el texto de las Exposiciones de Motivos se ha venido redactando sin demasiado rigor técnico y que hay que acudir a otros criterios para averiguar el alcance del artículo 95 LIRPF (54 LIS). En efecto, la Ley 34/2003 de 4 de noviembre, reguladora de las IICs, establece un matiz explícito importante (art 1.1 in fine): «Asimismo aquellas entidades que no satisfagan los requisitos establecidos en esta ley no podrán constituirse como IIC». Lo que ocurre, por tanto, a partir de la Ley 34/2003 es que parece diferenciarse la «inversión colectiva» de «las Instituciones de inver-

25 Art. 1.1. «Son Instituciones de Inversión Colectiva (IIC, en adelante) aquellas que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.»

sión colectiva». Esto se ve de forma mucho más clara en el siguiente pasaje de su Exposición de Motivos (I): «Sin embargo, la plasticidad del marco legal no debe postergar una reforma en profundidad del régimen jurídico de la inversión colectiva española, cuya necesidad se asienta en varias razones de peso. La primera de ellas es de índole formal y responde a la voluntad de instituir de forma clara, ordenada y completa en sede legal los aspectos sustantivos del régimen jurídico de las Instituciones de Inversión Colectiva». En definitiva, el vehículo por medio del cual se materializa la inversión colectiva debe responder a un patrón jurídico-formal o legal para poder ser considerado «Institución de Inversión Colectiva». En coherencia con este último razonamiento estaría la aparición de la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras (a la que deroga la ya citada Ley 22/2014). Es llamativo que en la Exposición de Motivos de esta Ley de 2005 ni siquiera se haga mención al capital-riesgo como una forma de inversión colectiva (consúltese en particular el apartado III de su Exposición de Motivos)²⁶.

Junto con lo anterior, deben tenerse en cuenta otros argumentos que inclinarían definitivamente la balanza hacia la opinión de que las *Limited Partnerships* (LPs) dedicadas a PE, constituidas en paraísos fiscales, no pueden estar comprendidas bajo el art 95 LIRPF citado. Vaya por delante que el razonamiento que sigue no puede limitarse a enumerar los múltiples detalles técnicos y jurídico-formales que alejan a la LP de las entidades en las que el artículo 95 LIRPF parece estar pensando (ver recuadro 2, más abajo). Pues es trivial que las LPs incluyen unos rasgos distintivos muy diferentes a las IICs, tal y como estas se describen o contemplan en la normativa financiera y fiscal española. Lo que realmente necesita de atención es el análisis de la posibilidad de aplicar *mutatis mutandis* el artículo 95 LIRPF a una LP constituida en un paraíso fiscal y dedicada a la inversión en PE. Limitarse a hacer una interpretación formal o literal del artículo 95 LIRPF, para llegar a la (quizá demasiado) fácil conclusión de que la letra del mismo no está pensando en las LPs, no sería de demasiada utilidad, porque no es descartable que una interpretación jurisprudencial (todavía inexistente, como se ha dicho) trascendiera la letra de precepto para ir a captar un pretendido espíritu del mismo (aunque ese espíritu es muy discutible, como se explica más adelante). El análisis debe centrarse más bien en los eventuales obstáculos técnicos o los defectos de una aplicación «extensiva» de un precepto pensado para unas entidades concretas al caso de otras, muy diferentes en su naturaleza. Dicho de otro modo, más técnico, el artículo 95 LIRPF parece estar planteando exclusivamente el supuesto de las entidades de inversión alternativa abiertas, por ponerlo en terminología comunitaria²⁷, y sobre lo que se duda u objeta aquí, es sobre si es aplicable también a toda la inversión alternativa

26 Es justo reconocer, sin embargo, que sí se menciona las IICs en el articulado, para permitir que las entidades gestoras de IICs sean a su vez gestoras de entidades de capital-riesgo. Esto no significa que se asimile el capital-riesgo a las instituciones de inversión colectiva aunque implícitamente sí se asimila la gestión de fondos de capital-riesgo con la gestión de fondos para la inversión colectiva en general.

27 Reglamento Delegado (UE) n.º 694/2014 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2013, Artículo 1.2: «Será considerado un GFIA de FIA abiertos aquel que gestione FIA cuyas acciones o participaciones sean, a petición de cualquiera de sus accionistas o partícipes, recompradas o reembolsadas antes del comienzo de su fase de liquidación o disolución, directa o indirectamente, con cargo a los activos del FIA y de conformidad con los procedimientos y la frecuencia establecidos en su reglamento o sus documentos constitutivos, su folleto o sus documentos de oferta».

cerrada y en concreto a una forma de inversión alternativa cerrada²⁸ realizada desde entidades a menudo situadas en paraísos fiscales, como son las LPs dedicadas a PE.

Adicionalmente, como se ha apuntado, aunque la falta de doctrina administrativa impide pronunciarse categóricamente sobre el particular, este precepto podría ser considerado una norma antielusión, y desde esa perspectiva la Administración tributaria (aunque es dudoso que la judicatura también) pudiera interpretar que los términos utilizados, la expresión «instituciones de inversión colectiva» en este concreto caso, trascienden el ámbito técnico estricto del *nomen iuris* para ser aplicables a toda inversión colectiva que desee eludir o evadir impuestos en España amparándose en paraísos fiscales, siempre tan sospechosos de estos males, aunque en este caso su elección esté ligada a la flexibilidad financiera que ofrecen.

Para terminar sobre este punto, cabe una crítica formal, si bien desde una perspectiva diferente, como es el reproche que se debe hacer al legislador (tributario) por desatender o ignorar las oportunidades que se le ofrecieron durante varias décadas para clarificar el artículo 95 LIRPF. Pues no se debe olvidar que el vigente artículo 95 LIRPF ha permanecido inmutable incluso cuando aparecía en el ordenamiento jurídico español, y esto desde 1986²⁹, una regulación financiera específica para las entidades de capital-riesgo, por lo que, desde aquel momento, podría ofrecer dudas sobre si el capital-riesgo formaba parte de la familia de la inversión colectiva (cuyo exponente más reciente era entonces la Ley de 1984, solo dos años anterior).

Sin embargo, en 1998, la Ley de Renta no introdujo ninguna precisión y, lo que es más llamativo, ni en 2004, un año después de la Ley 35/2003 (reguladora de las IICs), que menciona expresamente a las entidades de capital-riesgo (D.A. sexta), ni en 2006, un año después de la Ley también citada Ley 25/2005 (reguladora de las entidades de capital-riesgo), se observa en las leyes de Renta que suceden a las financieras (RDlg 3/2004 y Ley 35/2006, respectivamente) ningún cambio o aclaración al concepto del artículo 95. Lo mismo se puede decir, evidentemente, respecto de las sucesivas reformas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En un mismo orden de ideas, y teniendo en cuenta que la Ley 35/2006 del IRPF ha sufrido una multitud de reformas posteriores³⁰, algunas incluso de calado, sorprende que la Ley no se haya modificado para introducir alguna pre-

28 La Ley 22/2014 (art 2.1. Inversión colectiva de tipo cerrado) contiene una definición de inversión colectiva de tipo cerrado: «Se entenderá por inversión colectiva de tipo cerrado la realizada por las entidades de capital-riesgo y demás entidades de inversión colectiva en las que la política de desinversión de sus socios o partícipes cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que las desinversiones se produzcan de forma simultánea para todos los inversores o partícipes, y
- b) que lo percibido por cada inversor o partícipe lo sea en función de los derechos que correspondan a cada uno de ellos, de acuerdo con los términos establecidos en sus estatutos o reglamentos para cada clase de acciones o participaciones».

29 Capítulo IV del Real Decreto-ley 1/1986, de 14 de marzo, de medidas urgentes administrativas, financieras, fiscales y laborales.

30 Se consultan en este enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764&p=20240627&tn=6>

cisión. Máxime habiendo desarrollado el Tribunal Supremo una jurisprudencia en torno al concepto de «comparabilidad de entidades de inversión colectiva»³¹, lo cual debería haber hecho pensar al legislador tributario que algunas entidades no españolas o no europeas eran equiparables a las IICs españolas (por ejemplo a efectos del derecho a disfrutar de tipos de retención en la fuente más bajos) y otras no, y que por tanto resultaría lógico que el concepto de IIC del artículo 95 LIRPF no pueda abarcarlo todo.

Con todo, es probable y respetable que, llegados a este punto, el lector siga sin estar convencido de la dificultad de considerar a las *Limited Partnerships* dedicadas a PE dentro del concepto de IICs del artículo 95 LIRPF. A fin de cuentas, existen argumentos a favor de esta tesis, como se ha visto, y ninguno de los argumentos en contra es quizá del todo concluyente. Además, todo lo anterior no deja de ser un ejercicio estrictamente académico, ... y doctores tiene la Iglesia.

2.3.2.2. Aplicación práctica del art. 95 LIRPF

Por lo tanto, procede plantear la siguiente hipótesis: si el FIA de paraíso y más concretamente la *Limited Partnership* (LP) estuviera comprendida en el artículo 95 LIRPF, ¿cómo se le podría realmente aplicar la fórmula de cálculo del artículo? A modo de recuerdo, la nota al pie nº 1 del recuadro 1 explica cómo debe aplicarse el artículo 95 LIRPF a las participaciones de IICs abiertas, constituidas en paraísos fiscales. A esta pregunta se responde en la sección II de este trabajo.

2.3.2.3. El potencial conflicto de intereses entre el régimen de atribución de rentas (arts 86 y ss. LIRPF) y los artículos 95 LIRPF o 54 LIS

Cuando la entidad de inversión colectiva, normalmente una LP dedicada a PE, se hubiese constituido en un paraíso fiscal, lo primero que habría que plantearse es si la aplicación (combinada o simultánea) de ambas normas es compatible. La respuesta solo puede ser negativa, utilizando un poco de lógica: pongamos el ejemplo de los dividendos. De acuerdo con el artículo 89.1.1ª LIRPF , el

³¹ Así, encontramos en un primer periodo la sentencia de 5 de junio de 2018, (RCA/634/2017, ECLI:ES:TS:2018:2396) que analizó la tributación soportada en España por una entidad aseguradora no residente, dedicada a seguros *unit-linked*, y la comparó con la soportada por aseguradoras españolas equivalentes. En un siguiente paso, la jurisprudencia del Tribunal Supremo analizó la solución dada a las IICs de EEUU., SSTs de 13.11.19 (RCA/3023/2018, ECLI:ES:TS:2019:3675) y 14.11.19 (RCA/1344/2018, ECLI:ES:TS:2019:3838), sobre fondos que pretenden ser equivalentes a los Fondos de Inversión Armonizados, discutiéndose si, en tales casos, la comparación debe hacerse con la Directiva o con la norma española, concluyéndose por el TS que debía realizarse con la Directiva. Y finalmente y de especial interés para el asunto actual, STS de 5.4.23 (RCA/7260/2021, ECLI:ES:TS:2023:1432) cuyos criterios se han reiterado en las de 11 y 25 de abril del mismo año (RCA/7123/2021, ECLI:ES:TS:2023:1608; RCA/8220/2021, ECLI:ES:TS:2023:1594; RCA/7127/2021, ECLI:ES:TS:2023:1612; y RCA/8494/2021, ECLI:ES:TS:2023:1845) y en las que se analizó la tributación de diversos fondos de inversión libre (*Hedge Funds*) no armonizados, residentes en Francia y Alemania. En estas sentencias, entre otras cuestiones, se analiza particularmente qué parámetros concretos deben tomarse en consideración a efectos del análisis de comparabilidad de las entidades.

dividendo se debe incluir en la base imponible del ahorro del partícipe persona física desde el momento en que la EAR lo recibe (es el efecto conocido transparencia como *look-through*); pero el art. 95 LIRPF, en su apartado 1, viene exigiendo la imputación del diferencial entre valor liquidativo y valor de adquisición a la base imponible general.

Si las normas no son compatibles en su aplicación (o muy difícilmente) entonces cabe plantearse cuál debe aplicarse prioritariamente para salvar este conflicto: probablemente habría que decantarse en favor del art. 95, que es norma aparentemente especialísima. Esto tiene importantes consecuencias, porque implicaría que, si la normativa del art 95 LIRPF/54 LIS no fuera integral, en el sentido de establecer un régimen jurídico para todas las situaciones (en particular la de la LIS, que no contiene una regla similar a la del apartado 4 del art. 95 LIRPF), no se puede acudir a la normativa especial de las EARs, sino a la general de cada impuesto para integrarla. Esto deja sin efecto probablemente la aplicación del art. 89.1.3ª LIRPF a los partícipes de FIAs de paraísos (no cómputo de pérdidas netas) y la obligación para partícipes personas jurídicas (que coincidan con personas físicas) de aplicar el IRPF para determinar la renta proveniente de la LP dedicada a PE (o FIA de paraíso fiscal). Pues en este caso lo que parece correcto es que la regulación faltante del art 54 LIS se integre con el resto de la normativa aplicable a los sujetos pasivos del IS, contenida evidentemente en la LIS.

6ª conclusión. Dada la estructura legal poliédrica y la operatoria desde diversas jurisdicciones de muchos FIAs (en particular los dedicados a PE), no está siempre claro si, o cuándo, se entienden «constituidos en paraísos fiscales». Además es difícil poder afirmar que los mismos se incluyan dentro del concepto legalmente acuñado de «Institución de inversión colectiva», a pesar de ser inversión colectiva en sentido amplio. Finalmente, si se tuviera que aplicar el art 95 LIRPF (54 LIS) como norma especialísima, no sería de aplicación la normativa de EARs para los aspectos no tratados por la norma especialísima, sino las normas generales de IRPF e IS.

RECUADRO 2. DIFERENCIAS MÁS NOTABLES ENTRE LAS *LIMITED PARTNERSHIPS* (LPs) DEDICADAS A PE Y LAS IICs «ESTÁNDAR»

1º La relación del *limited partner* (lp) con la LP

- Con frecuencia, el dueño del interés («*interest*») es el término empleado en inglés) en la LP no es titular de una participación en el sentido de un título-valor formal que se compra y que posteriormente se puede vender o transmitir. El *limited partner* es un «socio *sui generis*» (ver más abajo) de esta entidad, que no tiene un derecho de transmisión de su interés en ella y tampoco puede pedir su reembolso.
- Las contribuciones de capital o cantidades aportadas a la LP no son fijas, pueden ser mayores, y con frecuencia menores, al compromiso de inversión. Por tanto, en rigor, el lp no sabe nunca de manera exacta cuánto dinero invertirá. Incluso puede ser una cantidad mayor a la comprometida.

- Si un lp llegara a estar quebrado y por tanto no acabara aportando todo el capital comprometido, se establecen unos derechos preferentes de adquisición de la posición del lp quebrado.

- El lp tiene algún derecho de voto sobre algunos aspectos de la LP, como su cambio de objeto social, la nacionalidad de la entidad, su disolución y liquidación, etc. En la práctica es muy raro ver que esto ocurra pero el «pacto de socios» (*limited partnership agreement*) así lo contempla.

- No se establece un número mínimo de partícipes, si bien es usual incluir limitaciones en los derechos de voto (no puede exceder del 9,99%) cuando este número es menor de 10.

- En algunos casos, como las Islas Caimán, el titular de la LP es el llamado *general partner*, asimilable –salvando bastantes diferencias– a un partícipe gestor en un contrato de cuentas en participación. El lp no es responsable de los derechos u obligaciones de la LP, de ahí que se haya dicho más arriba que es un «socio *sui generis*».

2º La naturaleza de la LP propiamente dicha

- No tiene personalidad jurídica. En esto es asimilable a los Fondos pero no a las Sociedades de inversión colectiva.

- En la Ley de las islas Caimán son entidades exentas de la imposición sobre la Renta. Sin embargo, los tratamientos fiscales (exención, no sujeción, sujeción a tipo cero o uno...) son variados.

3º La naturaleza «cerrada» de la inversión en una LP dedicada a PE

- En algunos de los casos analizados existe un *special partner* (por ejemplo una persona con especial conocimiento en el sector o actividad en la que se pretende invertir), al cual se le suelen otorgar tratamientos de favor, lo cual pone en duda que lo percibido por cada partícipe lo sea en función de los derechos que le correspondan, como se exige en el art 2.1 de la Ley 22/2014 para poder considerar a la inversión como cerrada.

- Puede haber repartos asimétricos dentro de una LP en casos de aportaciones en especie entre otros.

- En determinadas circunstancias, el reparto de pérdidas o gastos puede no ser simétrico entre los «socios» (*limited o general partners*) y afectar más a quienes tienen un balance o «cuenta de capital» positiva*.

*Ejemplo de una cláusula de una LP constituida bajo las Leyes del Estado de Delaware en EE.UU.: «Cualquier pérdida o gasto imputable a un *limited partner* (lp) que exceda el saldo positivo de la Cuenta de Capital de dicho lp (...) se repartirá en primer lugar entre todos los lps que tengan un saldo positivo en su cuenta de capital en proporción a sus respectivos porcentajes de *partnership*, y cuando todas las Cuentas de Capital de los lps se hayan reducido a cero, entonces al *General Partner*(...)».

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

3. Reparto de beneficios del FIA de paraísos, y en concreto la LP de PE, y posible tributación de sus partícipes en IRPF/IS

Retomando aquí la cuestión planteada un poco más arriba (¿cómo se le podría realmente aplicar la fórmula de cálculo del artículo a una entidad PE vinculada un paraíso fiscal?), el primer elemento que hay que tener en cuenta a la hora de abordar este asunto es que la LP es una entidad dedicada a la inversión colectiva alternativa que, salvo por los pequeños matices mencionados en el apartado 3º del recuadro 2, es asimilable a las llamadas entidades cerradas, tal y como se han definido en la Ley española y en este trabajo.

Por tanto, para este análisis, y partiendo de lo más fácil, hay que empezar haciendo abstracción de los matices propios de la LP y analizando la posibilidad de «adaptar» el artículo 95 LIRPF a cualquier entidad de inversión colectiva alternativa cerrada, tal y como se define en el ordenamiento jurídico español, pero bajo la hipótesis de que se hubiera constituido en un paraíso fiscal.

A estos efectos, debe recordarse que las entidades cerradas desinvierten en forma simultánea para todos sus inversores. Y una vez desinvertidas, su resultado se reparte a sus partícipes. La expresión «una vez desinvertidas» no debe entenderse como el momento final de todas las desinversiones, sino que lo más habitual es que desinvieran los diversos activos que han ido adquiriendo a lo largo del tiempo, y que vayan repartiendo paulatinamente los resultados de esa desinversión. Lo normal, por consiguiente, es que en el último, o incluso los últimos, años de vida del vehículo haya un valor residual muy pequeño de la entidad. En todo caso, el valor liquidativo de estas entidades (también conocido por *net asset value* o NAV), cuando son exitosas, suele tener una fluctuación que en forma gráfica se traduce por una *loma* o *colina*, pues sube hasta el momento en que se empiezan a realizar o vender los activos y baja a partir de ahí, para acabar siendo igual a cero.

Probablemente la mejor manera de analizar la tributación de las LPs invertidas en PE constituidas en paraísos sea ver un supuesto concreto, contenido en la Tabla 1, más abajo.

Para este ejemplo se toma una entidad de inversión colectiva cerrada que invierte 100 u.m. en activos y que tiene éxito en sus inversiones, generando unas ganancias de capital.

En concreto, la ganancia de capital total habrá sido de 135 u.m. (suma de revalorizaciones de distintos ejercicios: 20+40+75). Estos datos, junto con los del monto de beneficio distribuido y el monto repartido vienen dados para el ejemplo. Los demás se derivan a partir de aquí.

Esta ganancia no solo se extiende a lo largo de una serie de años, sino que su distribución también se realiza de forma escalonada. Obsérvese que la cantidad repartida total (235 u.m.) es la suma de la revalorización obtenida (135) y la cantidad inicialmente invertida (100), como es lógico.

TABLA 1. SUPUESTO. INVERSIÓN EXITOSA EN *PRIVATE EQUITY*

año*	1	2	3	4	5	totales
Valor de adquisición	100	100	100	100	100	-
V. adq. según art 95 LIRPF/54 LIS	100	120	147	135	65	-
Valor liquidativo/Net Asset Value	120	150	175	65	0	-
Revalorización en el ejercicio	20	40	75	-	-	135
Beneficio distribuido	-	3	40	70	22	135
Monto repartido (incluye beneficio distribuido)	-	10	50	110	65	235
Imputación según art 95 LIRPF	20	30	28			78,00
BI según art 95.4 LIRPF			1,00	25,14	0,00	26,14
BI IRPF de no ser aplicable art 95 (no EAR)	-	3	40	70	22	135
BI IRPF de no ser aplicable art 95 (EAR)	20	40	75	0	0	135
Imputación/BI IS según art 54 LIS	20	30	28	35,83	21,17	135
BI IS de no ser aplicable art 54 LIS (no EAR)		3	40	70	22	135
BI IS de no ser aplicable art 54 LIS (EAR)	20	40	75	0	0	135

* Todos los datos son a fin de ejercicio, salvo "V. adq. Según art. 95 LIRPF/54 LIS" que es la apertura del mismo.

Fuente: elaboración propia

Es necesario detenerse en cada fila, para lograr entender el supuesto.

Valor de adquisición: es un monto fijo. Se obtiene por hipótesis de trabajo.

Valor de adquisición según art. 95 LIRPF/54 LIS: los valores que toma cada casilla son el resultado de aplicar la fórmula de valor de adquisición de los artículos 95/54 citados, pues el valor inicial se aumenta al principio del ejercicio siguiente en el importe imputado a efectos de IRPF/IS del ejercicio anterior, cuando procede esa imputación (primer apartado del artículo); y se disminuye por el valor de los beneficios distribuidos (segundo apartado del artículo). Así, por ejemplo, a comienzos del año 3 se obtiene un resultado de 147 u.m. = 120 (valor de adquisición a principio del año 2) + 30 (imputación según artículo 95 LIRPF/54 IS a fin del año 2) - 3 (Beneficio distribuido a fin del año 2).

Valor liquidativo/Net Asset Value: Es el valor contable o en libros de la entidad de inversión colectiva a fin de ejercicio. Tiene en cuenta los valores estimados de los activos no vendidos o realizados (y la caja), y de ese valor se resta el monto repartido en el ejercicio. Así, por ejemplo, en el año 2 este valor liquidativo de 150 = (100 u.m.) la aportación inicial + (20) la revalorización que se obtuvo en el año 1 + (40) la revalorización que se obtuvo en el año 2 - (10) el monto repartido en el año 2.

Revalorización en el ejercicio: Tiene naturaleza de ganancias de capital y se construye por hipótesis.

Beneficio distribuido: ídem anterior; nótese también que el beneficio que se distribuye forma parte del monto repartido en cada ejercicio, de modo que este último tiene que ser forzosamente igual o mayor a aquel.

Monto repartido: ídem anterior. Incluye el beneficio distribuido en cada ejercicio (El total (columna de la derecha) tiene que equivaler a la revalorización/pérdida conseguida (o beneficio/pérdida de la inversión) + aportación inicial.

Imputación según art 95 LIRPF: Se refiere a las imputaciones que se deben hacer a la base imponible general según la Ley del IRPF. A partir del año 4 ya no caben imputaciones puesto que el valor liquidativo es inferior al valor de adquisición; sin embargo (como se explicará más adelante), se analiza si cabe declarar algo en la BI del ahorro de conformidad con el apartado 4 del artículo 95 LIRPF. Esto último se entiende mejor al explicarse la tabla dos, más adelante, así como la línea siguiente.

BI según art 95.4 LIRPF: La explicación relativa a este punto es muy extensa y tiene bastantes matices, por lo que se desarrolla en profundidad más adelante. De momento, es importante precisar dos cosas: (i) lo que se debe incluir en la BI del IRPF puede ser, en principio, un resultado tanto positivo como negativo, pero si la entidad PE es una EAR, de acuerdo con el art 89.1.3^a LIRPF, solo daría lugar a resultados positivos (ver más adelante). (ii) el resultado global de la imputación y de la ganancia/pérdida de capital post-imputación no se corresponde necesariamente con el beneficio total obtenido. En este ejemplo la suma de lo finalmente declarado sería $78+26,14 = 104,14$ u.m., que está por debajo, en 30,86 u.m., de la revalorización total de la inversión.

BI IRPF de no ser aplicable art 95 (no EAR): Esta fila es en realidad una réplica de la fila «beneficio distribuido» porque, en ausencia de un régimen especial de imputación, a cada momento que se distribuye el beneficio, debe incluirse en la Base imponible del IRPF, si bien sería en la del ahorro, no en la general (sobre esto se profundiza más abajo). Es importante señalar que este resultado solo podría producirse si se rechaza la aplicación del art. 95 LIRPF/54 LIS a los FIAs de paraísos. Como se puede observar, da lugar a un resultado «lógico».

BI IRPF de no ser aplicable art 95 (EAR): en efecto, para este caso, la línea de repartos anuales del beneficio coincide con la de generación del mismo («Revalorización en el ejercicio»), pues los beneficios se trasladan de inmediato a los partícipes (sección 2^a, Título X, LIRPF) (ver también a este respecto la sección 2.1.2., página 129). Es importante señalar que este resultado solo podría producirse si se rechaza la aplicación del art. 95 LIRPF/54 LIS a los FIAs de paraísos. Como se puede observar, da lugar a un resultado «lógico».

Imputación/BI IS según art 54 LIS³²: De nuevo se indica cómo, de acuerdo con el art. 54 del IS, debería imputarse el beneficio. Sin embargo, el art. 54 del IS, a diferencia del art. 95 LIRPF, no establece ninguna regla de cálculo para la «transmisión o reembolso» de «participaciones» en la LP, se entiende³³. Por tanto, y dado que la cantidad imputada (78 u.m.) es inferior en 57 u.m. al beneficio realmente obtenido, lo correcto es buscar una fórmula para repartir el beneficio de 57 u.m. restante. No está claro el criterio que se deba seguir y a priori se plantean estos dos:

32 Y bajo la hipótesis de que no todos los partícipes son sujetos pasivos del IS o no residentes con establecimiento permanente en España, porque esta hipótesis implicaría, dado que la LP se considera una EAR, el aplicar las reglas del IS a la determinación del beneficio de la LP.

33 Las *limited partnership* no estructuran su «capital» a través de participaciones u otros títulos formales, sino que cada *limited partner* o inversor tiene un interés (*interest*) proporcional a su compromiso de inversión.

- 1º A fin del año 3, en que cesan las imputaciones de acuerdo con el art 54 IS, se han repartido efectivamente 43 u.m. (3 en el año 2 + 40 en el año 3). Por tanto, esto son 35 u.m. menos de lo imputado a fin de ese año (=78-43). Una fórmula posible podría ser restar de la cantidad de beneficio distribuido en el año 4 (70 u.m.), la cantidad imputada con antelación, para dejar la BI de ese año en 35 (= 70-35). Y, ya igualada la cantidad imputada con la distribuida, pasar a incluir en el año 5 el beneficio realmente distribuido ese año: 22 u.m.
- 2º Una segunda posibilidad es repartir el beneficio total obtenido y no imputado, de 57 u.m., entre los ejercicios restantes hasta la disolución y liquidación de la LP (en el año 5). Y hacerlo en proporción al monto repartido cada ejercicio posterior al año 3, es decir (110 (año 4) + 65 (año 5) = 175). En el ejemplo se ha optado por este segundo criterio.

BI IS de no ser aplicable art 54 LIS (no EAR): Esta línea refleja el reparto entre bases imponibles del IS del inversor en el caso en que la entidad no fuera considerada Entidad en Atribución de Rentas. Y se corresponde entonces de manera exacta con el beneficio distribuido en cada ejercicio, al igual que ocurre con la fila «BI IRPF de no ser aplicable art 95».

BI IS de no ser aplicable art 54 LIS (EAR): Aquí, una vez más, hay coincidencia entre esta fila (para un inversor en la LP, que sea una persona jurídica sometida al IS) con la analizada más arriba. Si bien conviene precisar que esta coincidencia con la línea anterior se produce porque el beneficio obtenido por la entidad dedicada a PE no obtiene dividendos ni otras participaciones en beneficios de sus participadas, sino solo ganancias de capital. Este punto se analiza más adelante.

Una vez repasados todos los elementos del supuesto, la conclusión es que el único caso anómalo es cuando se sigue la imputación para el inversor persona física de acuerdo con el art 95 LIRPF. Y, paradójicamente, como se ha indicado en la explicación de «BI según art. 95.4 LIRPF», el resultado final por el que se tributa es inferior a la revalorización (o plusvalía) obtenida³⁴.

Conviene explicar cómo se llega a este resultado, ilógico o «perverso». ¿Cómo es posible que la aplicación de la Ley pueda dar lugar a una tributación inferior a la revalorización que se ha producido? La clave está en el apartado 4 del artículo 95 LIRPF: 4. «La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.»

34 Nótese que el resultado podría haber sido diferente de haber elegido otros valores de revalorización y beneficio distribuido (que se han elegido arbitrariamente –o «por hipótesis»–). Así, si se adelantara la distribución de beneficios (y por tanto el monto repartido) del año 4 al año 3, por un importe de 35 u.m., la tributación en el año 3 subiría hasta 12,6 y la del año 4 bajaría a 21,4. La suma total a pagar aumenta (de 26,14 a 34 u.m.), pero sigue sin tener ninguna correspondencia con la revalorización real de 135 u.m. El mensaje, por lo tanto, es que la aplicación del artículo 95 LIRPF se convierte en un ejercicio imposible, porque da lugar a resultados de tributación poco coherentes con la realidad económica, es decir, con la revalorización real (ver también la Tabla 2 más adelante).

En las entidades de inversión colectiva cerradas no hay, en rigor, ni transmisión ni siquiera reembolso de acciones o participaciones, en el sentido en que lo quiere entender el artículo 95.4 LIRPF, que se redacta bajo la lógica de una entidad de inversión colectiva abierta. Sin embargo, en un ejercicio de analogía razonable, sin conculcar o contravenir el art. 14 LGT³⁵— al menos razonable para la Administración tributaria, pues en principio interpretará el precepto para gravar renta, y no para exonerarla— las devoluciones del capital aportado a la LP dedicada a PE, así como las cantidades adicionales repartidas como consecuencia de una eventual revalorización de la inversión, pueden asimilarse a un reembolso; un reembolso parcial y no solicitado, pero reembolso al fin y al cabo.

Por tanto, entra en liza el precepto citado, el cual reenvía al artículo 37.1 LIRPF, que dice así:

«c) De la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva a las que se refiere el artículo 94 de esta Ley, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (...)».

Pues bien, para concluir sobre si resulta aplicable esta disposición en el supuesto analizado aquí, hay que resolver primeramente varias incertidumbres.

1º En primer lugar, la disposición se refiere a IICs del artículo 94, lo cual induce a pensar si la remisión del 95 es correcta. En principio debe entenderse que lo es, aunque lo acertado es que el artículo 37.1 c) lo hubiera indicado así: «a) De la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva a las que se refiere el artículo 94, **y en su caso el artículo 95**, de esta Ley» (...).

2º En segundo lugar, surge la duda de si esta ganancia se ha de integrar también en la base imponible general del sujeto pasivo, como las imputaciones de renta del art. 95.1, donde queda especialmente dicho. Para este caso particular, existen argumentos a favor y en contra. A favor de incluir esta ganancia/pérdida de capital en la base imponible del ahorro, el hecho de que el art. 45 menciona las rentas del artículo 95, sin especificar el apartado del mismo. Si se hace bueno el «donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir», sería un tipo de imputación de renta *sui generis*, este del 95.4 LIRPF. Pero lo cierto es que existen unos cuantos argumentos que llevarían a concluir justamente lo contrario. El primero es precisamente que la naturaleza de la renta descrita en el art. 95.4 no es la de una imputación, sino claramente la de una ganancia/pérdida de capital. Y se calcula como

35 Ley General Tributaria, artículo 14. Prohibición de la analogía.

«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

tal, no solo por diferencia entre un valor de transmisión (o reembolso) y un valor de adquisición— pues a fin de cuentas también hay un cálculo por diferencias a la hora de calcular la imputación en el art. 95.1— sino por un cálculo que se efectúa solo si se produce el hecho imponible de una ganancia o pérdida de capital (los requisitos para que tal hecho imponible se produzca —diferencia de valor y cambio de composición del patrimonio— están, como es sabido, en el art. 33.1 LIRPF). El segundo argumento contrario a considerar las G/P del art. 95.4 como imputaciones a adicionar a la base imponible general está en el hecho de que la Exposición de Motivos de la Ley deja claro que tan solo una categoría de ganancias/pérdidas patrimoniales se incluye en esa parte de la base imponible, en concreto: «(...) Así, el Capítulo IV [del Título III de la Ley] establece la distinción entre una renta general, la de los rendimientos, imputaciones y determinadas ganancias y pérdidas que, al no estar vinculadas a una transmisión, se integran en la base imponible general, y la renta del ahorro, comprensiva de toda aquella que va a resultar sometida por el Impuesto a un tipo fijo de gravamen en la base imponible del ahorro.» De aquí se deduce que el legislador incluye las G/P vinculadas a una transmisión en la base imponible del ahorro. El tercer argumento contrario a considerar la renta que surge del art. 95.4 como una renta imputada en la base imponible general proviene del hecho de que el apartado mismo se remite en principio al artículo 37 LIRPF para el cálculo de la G/P, que es el artículo para el cálculo de G/P en situaciones especiales. Pero al hacerlo precisa que el valor de adquisición se obtiene de la aplicación del artículo 95, apartados 1 y 2 ((...) «debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores»). Es importante la mención «a estos efectos», que viene a indicar una separación entre el cálculo de la imputación y el cálculo de la G/P patrimonial, que es «el otro efecto».

3º En tercer lugar, surge la duda de cuál es el valor liquidativo a que se refiere el precepto, valor que debe tomarse como valor de transmisión o reembolso. Las LPs dedicadas a PE sí que tienen (y es conocido) un valor liquidativo periódico, el cual se calcula a fin de ejercicio; adicionalmente, al término de cada trimestre, el *general partner* se obliga a suministrar información con algún grado de detalle, pero no necesariamente el valor liquidativo (o *Net Asset Value*) a esa fecha. Y desde luego es mucho más difícil que el mismo se obtenga oficialmente en otro momento, por ejemplo, en cada momento en que la LP realice un reembolso parcial a sus partícipes. Por tanto, a la fecha en que se decide y produce un reparto (o reembolso parcial), se habrán podido revalorizar (o perder valor) los distintos bienes o derechos adquiridos por la LP, tratándose de ganancias o pérdidas no concretadas efectivamente todavía. Y al mismo tiempo, por el hecho de realizar un reparto, la LP vale a esa fecha menos de lo que valía antes de efectuar ese reparto, exactamente en ese mismo importe.

Sin embargo, la redacción de la norma («(...) determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado») parece sugerir que debe tratarse de un valor oficial (probablemente auditado o auditable), de público conocimiento (si por «publicado» no se entiende lo comunicado a los inversores, sino algo que es accesible por cualquiera), y con una

frecuencia bastante corta en el tiempo. Ya de entrada es discutible que el valor liquidativo sea de público conocimiento cuando precisamente el objetivo de la inversión es *private equity*, de hecho, los *partnership agreements* contienen un número importante de limitaciones a la hora de dar a conocer la actividad de la PE (es decir, que los gestores están sometidos a acuerdos de confidencialidad). También debe reiterarse que es raro obtener una valoración completa, exhaustiva (y mucho más si es auditada) más allá de una vez al año. Por tanto, es poco realista, o si se prefiere difícilmente aplicable, lo dispuesto aquí, y por tanto, si el único valor aceptable para el IRPF es el de fin de ejercicio, se darán situaciones asimétricas de exceso o defecto de recaudación, como se ha visto en el supuesto de la Tabla 1. En este sentido, el apartado 4 del artículo 95 LIRPF actúa como un «tapón» que dificulta o impide el gravamen de toda la renta generada, a diferencia de lo que ocurre para la LIS (Art. 54). Pues en efecto, al leer el art. 54 LIS, este no contiene ninguna regla especial para consignar o declarar la renta generada pero no imputada, por lo que, aun con alguna dificultad en cuanto a la manera de hacerlo («Imputación/BI IS según art 54 LIS», pág. 148), es claro que ha de declararse la totalidad de la revalorización de la inversión, pues lo único que ha pretendido el artículo es evitar diferimientos artificiales. De modo que debe combinarse el principio general de imputaciones, que en ningún caso podrán declararse dos veces (art. 91.8 LIRPF, y puro sentido común), con el igualmente general principio de que cualquier clase de renta es hecho imponible del IS y debe declararse y pagarse el impuesto correspondiente.

4º Sin embargo, en la LIRPF se introduce una regla especial para el cálculo de las ganancias o pérdidas de capital, y se indica con detalle (y con la lógica de una IIC abierta –sobre esto es preciso insistir porque aquí parece radicar la génesis del problema–) cómo hay que calcular el supuesto beneficio/pérdida: a partir de la diferencia entre valor de reembolso (= último valor liquidativo) y valor de adquisición, por lo que no parece posible, con criterios usuales de hermenéutica jurídica, aplicar «por encima» de esta regla otra general, por el hecho de que no parecen alcanzarse resultados satisfactorios de este modo.

Otra cuestión técnica importante en IRPF es que a cada momento en que se reparte un monto hay que calcular esta ganancia/pérdida. Y esto explica por qué se produce una diferencia temporal entre el cálculo de G/P de capital conforme a IRPF y a IS (ver supuesto 1): en este último, al no existir una obligación de calcular las ganancias conforme a una regla especial (una disposición gemela de la del apartado 4 del art. 95 LIRPF), la interpretación lógica sería no incluir ninguna G/P en tanto en cuanto se siguen produciendo imputaciones de renta. Una vez estas concluyen, y teniendo en cuenta el saldo a fin de cada ejercicio entre las cantidades ya declaradas, sea imputadas o no, y las ganancias/pérdidas efectivamente generadas, se consigna el restante de G/P. De nuevo, las formas de hacer esto quedan explicadas en la línea «Imputación /BI IS según art 54 LIS» del supuesto 1.

Pero en IRPF debe seguirse la regla especial, y tenerse en cuenta que los únicos datos «oficiales» o válidos como «valor liquidativo» en el caso de las LP dedicadas a PE son los que se dan a fin del ejercicio anterior. Partiendo de aquí se obtiene la siguiente TABLA de ganancias y pérdidas:

TABLA 2. GANANCIA/PÉRDIDA SEGÚN EL APARTADO 4º DEL ART. 95 LIRPF

año*	1	2	3	4	5
Monto repartido	-	10	50	110	65
Valor liquidativo a efectos del cálculo de la G/P de capital ex art 95.4 LIRPF	-	120	150	175	65
V. adp. Según art. 95 LIRPF	-	120	147	135	65
Ganancia/Pérdida de capital	-	0	3	40	0
ganancia o pérdida correspondiente al reembolso parcial del año			1,00	25,14	0,00
*Todos los datos son a fin de ejercicio, salvo "V adq según art 95 LIRPF" que es a la apertura del mismo.					

Fuente: elaboración propia

Conviene analizar los resultados de la tabla 2. La misma deriva del Supuesto 1, sin el cual no se entendería.

Monto repartido: retoma los datos del supuesto 1.

Valor liquidativo a efectos del cálculo de la G/P de capital ex art 95.4 LIRPF: descartada la existencia de un valor liquidativo (VL) «oficial» a la fecha del reembolso, el artículo 95.4 exige que se tome el «último valor liquidativo» publicado y, en las LPs dedicadas a PE, ese dato es el del cierre del ejercicio anterior. Así, por ejemplo, para toda operación de reembolso (con revalorización) que ocurra durante el año 2, el VL es 120 (porque es el VL que luce en el Supuesto 1 a fin del año 1), y así sucesivamente.

Valor de adquisición según art 95.4 LIRPF: el apartado dice así: «4. La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores». Por tanto, el valor de adquisición sigue lo dispuesto en el art. 95 LIRPF, y no en el art 37 LIRPF. Esto explica que se tomen los datos de la segunda fila del supuesto 1³⁶.

Ganancia/Pérdida de capital: Es la diferencia positiva o negativa entre valor liquidativo y valor de adquisición. Cuando la diferencia es negativa (pérdida), en los casos en que la entidad de inversión colectiva sea una EAR (lo cual, para LP dedicada a PE es muy probable que sea en todos los casos), se da la circunstancia añadida de que el partícipe de una LP dedicada a PE no puede computarse la pérdida (art 89.1.3ª LIRPF)³⁷. Este apartado está pensando en entidades que tienen una vida más o menos ilimitada en el tiempo, y desde esta perspectiva era más aceptable una disposición así. Sin embargo, cuando algunas de las LP dedicadas a PE operan desde territorios que España califica de paraísos fiscales y

³⁶ Debe recordarse que este valor lo es a principios del ejercicio en cuestión, mientras que todos los demás lo son a cierre del mismo.

³⁷ «3.ª Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en esta regla 3.ª».

tienen naturaleza de entidades cerradas que solo operan por tiempo definido –entre 7 y 10 años hasta su disolución, normalmente–, la aplicación del precepto cobra tintes dramáticos y acaso inconstitucionales, porque se cuestiona el principio de capacidad económica³⁸.

Parece aceptable establecer medidas antiabuso ante la participación, activa o pasiva, de jurisdicciones con las que España no podrá colaborar ni contrastar los datos que proporciona el contribuyente. Pero parece excesivo que, aportada la prueba suficiente, no se permita en estos casos la compensación de las pérdidas con otras ganancias del contribuyente. Piénsese que, por ejemplo, el art. 95.3 del que ahora se hablará más en detalle, presume una renta pero admite una prueba en contrario, se entiende que incluso cuando sea renta negativa. Por lo que no parece que tenga sentido llevar al extremo la combinación de dos normas del IRPF que no se pensaron para su aplicación conjunta (i.e. art 89.1.3^a ~ art 95.4) que hacen de peor derecho a los partícipes de una inversión colectiva que toma una forma jurídica concreta (LP), que resulta ser la forma elegida habitualmente para llevar a cabo esa inversión. Esto equivaldría, de facto, a limitar la libertad para invertir de los contribuyentes residentes en España.

Ganancia o pérdida de capital correspondiente al reembolso parcial del año: Para alcanzar los resultados que se muestran en las casillas de los años 2 a 5 ha sido necesario calcular una regla de tres: así, por ejemplo, las 25,14 u.m. del año 4 responden al siguiente cálculo: 40 (Ganancia de capital del año) *110/175 (proporción entre el monto repartido y el valor liquidativo del año). Habría sido quizá posible tomar la ganancia de capital del año (es decir 3 en el año 3 y 40 en el año 4), pero es evidente que el cálculo de la ganancia toma en cuenta el valor liquidativo a fin del ejercicio anterior, que no se corresponde con la cantidad repartida en el ejercicio en curso. De tal manera que la ganancia fiscal declarada de esta última forma estaría tomando en cuenta elementos del activo de la LP que no se están enajenando en el momento del cálculo de esa ganancia. Por tanto, parece gravoso en exceso el exigir el impuesto sobre una ganancia de capital que todavía es parcialmente latente. El criterio adoptado en el ejemplo viene a tener en cuenta en el cálculo – de un modo imperfecto, justo es reconocerlo, dado que el VL se toma en un momento muy anterior como es el 31 de diciembre del año previo– la existencia de una ganancia de capital latente. De otro lado, no cambia la conclusión principal el que se incluya la totalidad de la ganancia en ese año, pues a partir del supuesto se ve que la suma de 3+40, correspondiente a la ganancia de capital calculada según el art. 95.4 LIRPF para los años 3 y 4, sigue sin alcanzar 135 cuando se le añaden las 78 u.m. imputadas.

Antes de pasar a las conclusiones, es necesario abordar lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 95LIRPF (mismo apartado para el art. 54 LIS): «3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación.» Esta

38 Para empeorar las cosas, conviene añadir que no es raro ver que las entidades de PE acaban liquidando las peores inversiones precisamente en los últimos años. Esto es normal, pues a veces se espera que una inversión desafortunada se enderece con el paso del tiempo (y acaso medidas que se toman en el seno de esa empresa en la que se ha invertido), pero muchas veces se va acabando el periodo de vida de la LP (el acordado con los inversores) y ese activo desafortunado sigue en cartera, si bien el conjunto de la inversión ha podido ser positivo y los repartos de renta ya se han producido. En un caso así, esa postrera pérdida no podrá ser compensada con nada.

disposición denota una gran ingenuidad, porque una de dos: o bien el contribuyente se ampara en la opacidad propia de los paraísos fiscales (ya casi inexistente, por cierto, otro motivo para revisar esta cuestión) y no declara este producto financiero, que solo sería conocido, si acaso, por vía de una Inspección, en cuyo caso la Administración tributaria se verá obligada a regularizar el verdadero beneficio; o el contribuyente prescinde de la opacidad y lo declara, en cuyo caso declarará el valor de lo obtenido pues toda cifra inferior, habiendo optado por la transparencia, y teniendo en cuenta que estos fondos se declaran en un apartado propio del Modelo de declaración del IRPF (casilla 280) es un comportamiento casi suicida. Por lo tanto ¿qué sentido práctico puede tener esta disposición?

4. Conclusiones

A lo largo de este trabajo se ha analizado el régimen tributario para los partícipes residentes en España de la inversión colectiva alternativa extranjera, en particular un caso de inversión alternativa cerrada conocido por su nombre en inglés, el *private equity*. También se ha estudiado a fondo cuando este tipo de inversión colectiva se realiza a través de vehículos de inversión «constituidos en paraísos fiscales», lo cual es bastante frecuente, sobre todo si se adopta una interpretación amplia del concepto de «constitución» a estos efectos.

Del conjunto del análisis se pueden extraer varias conclusiones, aunque no todas ellas constituyen certezas ni mucho menos, pues la falta de doctrina y de jurisprudencia dificulta mucho la rotundidad. La mayoría de las conclusiones se recogen en el cuadro siguiente.

Cuadro-resumen del tratamiento tributario a los partícipes en España de entidades PE

Impuesto aplicable al partícipe			IS	IRPF	
Naturaleza de la entidad	No EAR	Entidad constituida en la UE	Ganancia de capital (GC)	GC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe. <u>Aplica exención del art. 50 LIS.</u>	GC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe. Aplican reglas de no diferimiento en casos de reducción de capital.
			Pérdida de capital (PC)	PC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe.	PC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe.
			Dividendo	Cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda	RCM (BI del ahorro) cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda

Impuesto aplicable al partícipe		IS	IRPF
		el «interés» por el partícipe. <u>Aplica exención del art. 50 LIS.</u>	el «interés» por el partícipe. Aplican reglas de no diferimiento en casos de reducción de capital.
Ent. constituida en país tercero	Ganancia de capital (GC)	GC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe. <u>Aplica exención del art. 50 LIS.</u>	GC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe. Aplican reglas de no diferimiento en casos de reducción de capital.
	Pérdida de capital (PC)	PC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe.	PC cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe.
	Dividendo	cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe. <u>Aplica exención del art. 50 LIS.</u>	Cuando se distribuya por la entidad o cuando se venda el «interés» por el partícipe. Aplican reglas de no diferimiento en casos de reducción de capital.
Ent. constituida en paraíso fiscal*	Ganancia de capital (GC)	Tributa la parte no imputada conforme a reglas generales LIS	Tributa parcialmente la parte no imputada (puede dar lugar a resultados «ilógicos»)
	Pérdida de capital (PC)	Podrá tenerse en cuenta	No se imputa, pero en la medida en que resulte una pérdida al aplicar el art 95.4 LIRPF, podrá tenerse en cuenta
	Dividendo	No tributa. Minora el valor de adquisición	Ídem IS

Impuesto aplicable al partícipe			IS	IRPF
EAR	Entidad constituida en la UE	Ganancia de capital	Cuando se produzca en sede de la entidad**	Ídem IS
		Pérdida de capital	Solo si se puede compensar con GC de la misma entidad**	Ídem IS
		Dividendo	Cuando se distribuya por la empresa participada**	Ídem IS
	Ent. constituida en país tercero	Ganancia de capital	Cuando se produzca en sede de la entidad**	Ídem IS
		Pérdida de capital	Solo si se puede compensar con GC de la misma entidad**	Ídem IS
		Dividendo	Cuando se distribuya por la empresa participada**	Ídem IS
	Ent. constituida en paraíso fiscal*	Ganancia de capital	Tributa la parte no imputada	Tributa parcialmente la parte no imputada (puede dar lugar a resultados «ilógicos»)
		Pérdida de capital	Podrá tenerse en cuenta	No se imputa, pero en la medida en que resulte una pérdida al aplicar el art 95.4 LIRPF, podrá tenerse en cuenta
		Dividendo	No tributa. Minora el valor de adquisición	Ídem IS

NB.1. Al margen de las puntualizaciones concretas que se señalan en las notas siguientes, debe indicarse que, como no podría ser de otra manera, este cuadro es una simplificación, y los matices deben buscarse en el texto del artículo.

NB.2 No se tienen en cuenta operaciones mercantiles «complejas» como reducciones de capital o de prima de emisión.

NB.3: La entidad no tiene en ningún caso naturaleza de IIC estándar u OICVM.

NB.4: En cuestión de terminología, para este cuadro la palabra «entidad» se refiere a la entidad o vehículo de inversión colectiva. La palabra «empresa participada» se refiere a la entidad en la que se invierte desde la entidad de inversión colectiva.

* Según se vio en las secciones 1.c. y 2, y partiendo de la hipótesis de que la aplicación del art 95 LIRPF/54 LIS es prioritario sobre el régimen de atribución de rentas.

** Por considerarse un caso bastante excepcional, no se analiza en el cuadro-resumen (sí en el cuerpo del artículo) el caso de que la EAR tributara conforme a las reglas de IS; por tanto se considera que la EAR aplica las reglas del IRPF (art 89.1.1ª).

En primer lugar, la inversión colectiva alternativa (de tipo cerrado) en el extranjero, disfruta de un régimen de tributación relativamente pacífico, aunque diferenciado de la inversión colectiva estándar o abierta de las Instituciones de Inversión Colectiva o las OICVM. Este régimen no introduce demasiados elementos desfavorables, si se compara con el de sus «primas», las IICs/OICVM abiertas. No obstante, cuando la inversión alternativa se estructura en forma de entidad en atribución de rentas (EAR), empieza a sufrir un poco las consecuencias derivadas del régimen de *look-through*; a lo que se añade el que muchas de estas entidades no están pensando en inversores residentes en España, por lo que no adaptan sus normas contables ni la forma en que transmiten la información a sus partícipes a las exigencias de la normativa tributaria española, y esto puede crear dificultades (o costes indirectos) para estos últimos, tanto si son personas físicas como si son personas jurídicas.

Finalmente, el aspecto más delicado es si resulta o no aplicable el art 95 LIRPF/54 LIS, relativo a las IICs constituidas en paraísos fiscales, cuando las entidades de inversión colectiva extranjera «se vinculan» a un país o territorio calificado por la legislación española como paraíso fiscal. El análisis pone de manifiesto que, el tratar de forzar la aplicación de una norma anti-elusión construida desde la lógica de una entidad de inversión colectiva abierta (incluso si no se menciona expresamente en la norma), a una de tipo cerrado, genera múltiples dificultades, tanto en términos de conflictos de leyes (ej., la incompatibilidad de la normativa de EARs y la de estos dos preceptos anti-paraíso citados) como en términos del cálculo de la renta a imputar o incluir en la base imponible de los partícipes. Con el agravante de que esta dificultad puede redundar en contra del Fisco, como el ejemplo estudiado demuestra.

En definitiva, de *lege data*, lo más sensato, parece ser ignorar la aplicación del art 95 LIRPF/54 LIS cuando se trate de entidades de inversión colectiva alternativa cerradas, y como resultado será de aplicación a la mayoría de los casos la normativa de EARs (art 89.1.2ª LIRPF) dado que, cuando se habla de PE, se trata de LPs, que obedecen a esta definición.

Dentro de esta última regulación, la no posibilidad de trasladar pérdidas (si no hay correlativa ganancia en el ejercicio) es una norma muy gravosa para los inversores que debe revisarse para los casos en que la EAR tiene (como en efecto

ocurre aquí) un periodo de vida corto. A pesar de esto, en su conjunto, se puede decir que el régimen jurídico de las EARs se adapta mejor que el de las normas anti-paraíso mencionadas.

De *lege ferenda*, lo que conviene es una revisión a fondo del art. 95 LIRPF/54 LIS, no solo para tener en cuenta la problemática de las entidades de inversión colectiva alternativa cerradas, sino incluso para replantearse la política anti-paraíso que se quiere seguir, en un mundo de cuasi total transparencia informativa, y que, a nivel de la inversión internacional, está absolutamente globalizado y utiliza plazas, antaño opacas pero hoy ya no, que siguen siendo las preferidas de las instituciones financieras internacionales en cuanto a las posibilidades mercantiles de estructurar con flexibilidad operaciones complejas.

5. Referencias

BALLESTEROS POMAR, B. (2017). «Tratamiento fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes en España. ¿Vulneración de las libertades comunitarias?» *Cuadernos de Formación 1/17, Volumen 21/2017*. IEF https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21_01.pdf .

FENN, P., GOLDSTEIN, D. (2002). «Tax Considerations In Structuring US-Based Private Equity Funds». *International Financial Law Review magazine, Private Equity and Venture Capital supplement*. <https://www.akingump.com/a/web/974/376.pdf> .

SANZ LORITE, M. (2015). «La nueva regulación de IIC, Entidades de Capital Riesgo y otros tipos de entidades de inversión de tipo cerrado en la ley 22/2014». *Actualidad Jurídica Uría Menéndez 39*. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4624/documento/f09.pdf?id=5776&forceDownload=true> .

REFLEXIONES Y PROPUESTAS SOBRE LAS ACCIONES CIVILES APLICADAS A LA TUTELA DEL CRÉDITO PÚBLICO. ESTUDIO DE LA NULIDAD POR CAUSA ILÍCITA

Víctor F. Romo Blanco

*Inspector de Hacienda
(España)*

Title

Reflections and proposals on civil actions applied to the protection of public credit. study of nullity for unlawful cause

Resumen

El acreedor público, para la defensa recaudatoria del crédito público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles y ambas vías serán compatibles y necesarias, especialmente para el caso de que, donde no lleguen las autotutelas sí puedan llegar los remedios civiles.

En este sentido, por la jurisprudencia contenciosa se ha impuesto la necesidad de plazos concisos y conocidos para la declaración de responsabilidades tributarias, surgiendo la cuestión de cómo abordar el fraude de acreedores que pueda padecer el acreedor público. Dicho fraude de acreedores legitimará al acreedor público para ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, de suerte que, prescrito el derecho a declarar una responsabilidad tributaria por ocultación de bienes será obligación del acreedor público continuar la actividad recaudatoria por las vías civiles si se dan sus requisitos.

De igual modo, por la jurisprudencia contenciosa se ha sentado que no cabe declarar la responsabilidad tributaria de un menor, como causante o colaborador en la ocultación de bienes en fraude del acreedor público. La solución no será otra que acudir a los remedios civiles, y a ser posible empleándolos combinadamente.

En todo caso, la relación entre todas estas facultades y remedios, –los civiles y los propios de las autotutelas– será de plena compatibilidad. Así, el acreedor público podrá decidir con discrecionalidad técnica, si bien bajo un mandato, el de eficacia, pues lo que para el acreedor privado es principio dispositivo, para el acreedor público es necesidad de eficacia.

Palabras clave

Acreeedor público, fraude de acreedores, remedios civiles, acción de nulidad por simulación absoluta, simulación, menor de edad, tutela del crédito público.

Abstract

The public creditor, for the collective defense of the public credit, to react against the fraud of creditors, will have at his disposal both administrative self-protections and civil remedies and both ways will be compatible and necessary, especially for the case that, where self-protections do not reach, civil remedies can reach.

In this regard, contentious case law has imposed the need for concise and known deadlines for the declaration of tax liabilities, raising the question of how to address creditor fraud that the public creditor may suffer. Such fraud of creditors will legitimize the public creditor to exercise the action of nullity by absolute simulation, which is imprescriptible, so that, prescribed the right to declare a tax liability for concealment of assets will be the obligation of the public creditor to continue the collection activity by civil means if its requirements are met.

Similarly, the contentious jurisprudence has ruled that it is not possible to declare the tax liability of a minor, as a cause or collaborator in the concealment of assets in fraud of the public creditor. The solution will be no other than to resort to civil remedies, and if possible using them in combination.

In any case, the relationship between all these faculties and remedies, 'civilians and those of self-protection' will be fully compatible. Thus, the public creditor may decide with technical discretion, albeit under a mandate, that of effectiveness, because what for the private creditor is a principle device, for the public creditor is a need for effectiveness.

Keywords

Public creditor, creditor fraud, civil remedies, action for nullity by absolute simulation, simulation, minor, guardianship of public credit.

Fecha de Recepción: 12-09-2024 /Fecha de aceptación: 16-10-2024

Cómo citar: Romo Blanco, V.F. (2024). Reflexiones y propuestas sobre las acciones civiles aplicadas a la tutela del crédito público. Estudio de la nulidad por causa ilícita. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 159-202.

SUMARIO

1. Introducción, la protección institucional del crédito público bajo el fundamento primario del artículo 1.911 CC
 - 1.1. Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público
 - 1.2. De la compatibilidad de las autotutelas con los remedios civiles, como vía para la mejor defensa del crédito público
 - 1.3. Planteamiento, metodología y desarrollo de este estudio
2. La nulidad por causa ilícita, el fraude de acreedores y en particular el fraude a la hacienda pública
 - 2.1. Comenzando por el final: el concepto de simulación por causa ilícita que nos ofrece la jurisprudencia
 - 2.2. Las dos vías para la causalización de los motivos impulsivos y comunes, bien su expresión como fundamento del negocio, bien su ilicitud
 - 2.3. Las condiciones para la causalización de los motivos lícitos, la doctrina del móvil causalizado
 - 2.4. Las condiciones para la causalización de los motivos ilícitos: el propósito ilícito buscado por ambas partes —o buscado por una y conocido y aceptado por la otra— elevado a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico
 - 2.5. Los requisitos para la causalización de los motivos: la comunidad de propósitos o la finalidad negocial contraria a la ley o a la moral y común a todas las partes
 - 2.6. Los requisitos para la causalización de los motivos y en particular, el que sea común a ambas partes, entendido cuanto menos porque la motivación se dé en una de ellas y la otra haya conocido y consentido
 - 2.7. Una idea a tener presente: procede la nulidad por simulación con independencia de los motivos, o de la licitud o ilicitud, por el sólo hecho de haber creado una apariencia
 - 2.8. Una reflexión necesaria: la causa ilícita no lo será del negocio —a la sazón inexistente y carente de causa—, sino de la simulación

2.9. Las consecuencias de que el fraude de acreedores sea la razón de simular serán dos: será hecho determinante de la legitimación activa del acreedor defraudado, y reforzará el régimen de la nulidad contractual que se basará, además de la en la mera apariencia, en la necesidad de salir al paso del fraude

2.10. Los motivos impulsivos o determinantes que, siendo ilícitos, coadyuvan al hallazgo del designio de razonabilidad de la atribución patrimonial

2.11. Sobre la irrelevancia —a efectos causales— de los deseos y expectativas que puedan impulsar a una sola de las partes de la relación contractual

2.12. La especial relevancia de la ilicitud de la motivación común y determinante

2.13. Los efectos de la nulidad contractual. La restitutio in integrum

2.14. Imprescriptibilidad de la nulidad absoluta por ilicitud de la causa

2.15. Sobre el posible ejercicio conjunto de la nulidad por simulación por causa ilícita con el remedio pauliano

2.16. La idoneidad de la prueba indiciaria para la simulación en fraude de acreedores

2.17. Selección de casos de tutela del crédito público tributario acudiendo a la nulidad por causa ilícita

2.18. Una somera mirada a la simulación recogida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria

3. Conclusiones del estudio

4. Bibliografía

1. Introducción, la protección institucional del crédito público bajo el fundamento primario del artículo 1.911 CC

1.1. Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público

Debemos ubicarnos en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), en la parte de «normativa y criterios interpretativos». En la entrada de 29 de mayo de 2024, titulada «Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público»¹, podemos leer lo siguiente:

«En el plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, dentro de sus ejes vertebradores, junto a la asistencia al contribuyente, las actuaciones preventivas y la estrategia de comunicación aparece, como no podía ser de otro modo, el control del fraude.

Dentro del mismo, en el subapartado c.10 se hace referencia a las «actuaciones complejas de control en materia de recaudación», donde podemos leer, como algo novedoso, que:

«Desde otro punto de vista, se debe hacer referencia al ejercicio de acciones civiles en defensa del crédito público. Se trata de casos en que los mecanismos de recuperación de deuda de los que está dotada la Agencia Tributaria se muestran insuficientes para lograr el fin perseguido, por lo que ha de acudir a la tutela judicial para conseguir el mismo, a través del ejercicio de acciones en el ámbito jurisdiccional civil. Así pues, es un hecho que la mejor defensa recaudatoria de los derechos de la Hacienda Pública estatal hace necesario acudir a las acciones civiles».

Esto merece comentario y reflexión y es que acaso debamos modular la respuesta que, desde la recaudación del crédito público, estamos dando al fraude de acreedores.

Si acudimos al diccionario panhispánico del español jurídico veremos que «fraude de acreedores» se define como acto del deudor, generalmente simulado y rescindible, que deja al acreedor sin medio de cobrar lo que se le debe.

Estas ideas no son complejas y no deben complicarse. Todo acreedor espera cobrar lo que se le debe y para ello cuenta con el patrimonio de su deudor. El problema surge cuando este patrimonio se esfuma y no por azares, sino por actos del deudor y de su grupo de confianza, que como se decía, dejan al acreedor sin medio de cobrar lo que se le debe.

Cuando esto le sucede al acreedor privado, la jurisprudencia civil nos tiene dicho que el fraude de acreedores podrá servir de fundamento a la acción rescisoria, a la nulidad por simulación contractual por inexistencia de causa, y además, a la acción de nulidad por causa ilícita.

1 Sede de la Agencia Tributaria: Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público.

Esto puede resultar complejo y debemos explicar estos tres remedios que dispensa el derecho civil al acreedor frustrado:

- En la simulación absoluta el contrato por el que los bienes salieron del patrimonio del deudor, lisa y llanamente, no existe –pensemos en una venta sin precio-, pues careciendo de causa, adolece de un defecto insubsanable.
- En la nulidad por causa ilícita, siendo el contrato real y existente, el propósito ilícito buscado por ambas partes ha sido elevado por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato. En esta figura el fraude de acreedores no es la consecuencia del contrato, sino su causa que, por su ilicitud determina, desde su génesis, su ineficacia estructural.
- El remedio pauliano es acaso lo más complejo, pues el contrato nace perfecto y válido, pero deviene fraudulento por el daño que a la postre causa al acreedor. En este remedio lo importante es el daño y no la intención, importando la diligencia para conocer que se puede causar un daño más que el exacto grado de conocimiento, llegando el remedio a ser objetivo para el caso de las disposiciones o título lucrativo o gratuito.

En conclusión y para que se entienda, el fraude de acreedores puede ser buscado y querido por el deudor y por miembros de su grupo de confianza que con él colaboran en ocultar los bienes al acreedor. En este caso el remedio es la nulidad de los contratos, ya sea por inexistencia de causa, ya sea por causa ilícita, y la consecuencia es el retorno de los bienes al deudor y la reconstrucción de la garantía patrimonial de la que disfrutaba el acreedor.

Y si el fraude de acreedores no es una causa, sino una mera consecuencia, si lo importante no era la intención, sino el daño causado a la postre, el remedio es el pauliano, que no reconstruye el patrimonio del deudor, sino que opera el efecto repristinatorio del embargo, esto es, respeta el acto dispositivo realizado, pero permite al acreedor perjudicado proceder al embargo del bien en el patrimonio del adquirente que, pese a no ser deudor, deberá sufrir el embargo.

Este es básicamente el esquema civil de tutela frente al fraude de acreedores, y lo que sucede es que cuando quien sufre el fraude es el acreedor público, estando como está investido de autotutelas, tiene a su disposición un remedio propio y específico, cual es el artículo 42.2 a) LGT.

Este precepto nos viene a decir que serán responsables solidarios del pago de lo debido y hasta el importe del valor de los bienes y derechos ocultados, los que con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria hayan sido causantes o colaboradores en dicha ocultación.

Vemos con nitidez que estamos hablando de lo mismo, de fraude de acreedores, que la conducta sufrida por el acreedor es la misma y que lo que diverge es el remedio aplicado.

Es por ello que la jurisprudencia ya contenciosa nos tiene dicho que la facultad contenida en el artículo 42.2 a) LGT permite la protección del crédito público sin necesidad de acudir a acciones de nulidad o rescisión.

Y es que, lo que para el acreedor privado son acciones de nulidad o rescisión a ejercitar ante el juez civil, que permiten bien reconstruir el patrimonio o reprimir el embargo, para el acreedor público es una facultad que, con autotutelas, permite declarar deuda en el responsable del daño, con el límite del valor de los bienes ocultados.

Pero debemos entender que la Administración tiene a su disposición todos estos remedios, que acaso la declaración de responsabilidades deba ser, por eficacia, su primera opción, pero que, si esta vía fallase nada impide el empleo de cualquiera otra de las que el ordenamiento pone a su disposición, como pueda ser la revocatoria o la de nulidad por simulación, y así podemos leerlo en la STS 24-04-2013, Sala de lo Civil, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753.

Y esto es lo que nos dice el párrafo referido del plan estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, que para la mejor defensa recaudatoria de los derechos de la Hacienda Pública estatal se hace necesario acudir a las acciones civiles, y para ilustrar esta idea, ofrecemos dos ejemplos:

- Puede suceder que haya prescrito el derecho a declarar la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) LGT.

Pues bien, nada impide si se dan sus requisitos que la Administración tributaria acuda a la acción de nulidad por simulación que, como es por todos sabido, es por definición imprescriptible como puede leerse, por ejemplo, en la STS 19-11-2015, Civil recurso de casación 1329/2014, ECLI:ES:TS:2015:4891.

- Puede suceder que en la conducta que causa un daño al acreedor público esté implicado alguien de quien no pueda predicarse el elemento subjetivo del artículo 42.2 a) LGT, piénsese en una donación hecha, en fraude del acreedor público, a un menor de edad.

Pues bien, nada impide que la Administración acuda al remedio pauliano que, para el caso de actos a título gratuito, dispensa un remedio objetivo, sin necesidad de acudir al plano de la conciencia o culpabilidad, como nos dejó dicho la STS 07-09-2012, Civil recurso de casación 560/2010, ECLI:ES:TS:2012:7508.

En suma y conclusión, debemos reflexionar sobre el hecho de que para la mejor defensa recaudatoria de los derechos de la Hacienda Pública estatal se hace necesario acudir a las acciones civiles.»

1.2. De la compatibilidad de las autotutelas con los remedios civiles, como vía para la mejor defensa del crédito público

En base a los criterios interpretativos referidos en el punto anterior y tal y como desarrolla ROMO BLANCO², podemos destacar esta idea: el acreedor

² ROMO BLANCO, V.F., «Reflexiones y propuestas sobre las acciones civiles y las derivaciones de responsabilidad, entendidas como partes de un remedio global frente al fraude de acreedores», en

público, para la defensa recaudatoria del crédito público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles y ambas vías serán compatibles y necesarias, especialmente para el caso de que, donde no lleguen las autotutelas sí puedan llegar los remedios civiles.

Y lo que vamos a pretender, de la mano de la jurisprudencia y doctrina civil, es desarrollar este planteamiento:

1. A este conjunto de facultades o acciones que salen al paso del fraude de acreedores (remedio pauliano, nulidad por simulación, inoponibilidad ganancial entre otros) lo podemos definir, siguiendo la terminología de la Sala de lo Civil del Supremo como *la protección institucional del derecho de crédito, que opera bajo el fundamento primario que otorga la responsabilidad patrimonial de nuestro artículo 1911 del Código Civil*³.

Y es que, debemos subrayar que, tal y como refieren ORDUÑA MORENO y TAMAYO HARA⁴, tratando de favorecer el cobro de lo debido «[...] aparecen un conjunto de facultades y acciones que formando parte del contenido natural del derecho de crédito tienen como función facilitar o tutelar su efectividad o valor de realización ante determinadas situaciones en donde la garantía patrimonial del deudor resulta vulnerada.»

2. Cuando nos referimos al crédito público lo que sucede es que, a estas facultades o acciones deben añadirse las propias de la autotutela ejecutiva, particularmente algunas de lo que se ha dado en denominar derivaciones de responsabilidad.

3. La relación entre todas estas facultades y remedios, – los civiles y los propios de la autotutela– será de plena compatibilidad. Así, el acreedor público podrá decidir con discrecionalidad técnica, si bien bajo un mandato, el de eficacia, pues lo que para el acreedor privado es principio dispositivo, para el acreedor público es necesidad de eficacia.

Es cita obligada la STS de 24 de abril de 2013, Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, que sin lugar a dudas, es la que de modo más completo ha analizado estas cuestiones que ahora nos ocupan y de

Procedimientos tributarios, MERINO JARA, I., (Dir.), LUCAS DURÁN, M., y SUBERBIOLA GARBIZU, I., (Coordinadores). Ed. La Ley 2024, pags 426 y 427.

3 En este sentido la STS de 7 de septiembre de 2012, Civil, sec. 1ª, rec.cas. 560/2010, ECLI:ES:TS:2012:7508, supuso un hito, conteniendo el más completo estudio sobre la acción pauliana y, muy principalmente, sobre sus presupuestos objetivo y subjetivo.

Acaso lo más notable sea cómo la Sala, en su FJ 2º articula y diseña la acción pauliana «en torno a la protección institucional del derecho de crédito, bajo el fundamento primario que otorga la responsabilidad patrimonial de nuestro artículo 1911 del Código Civil», de modo que «se trata, por así decirlo, parafraseando en clave la literalidad del artículo 1111, de tutelar y favorecer el «cobro de lo debido» desde la efectividad del derecho de crédito, tomada en su propia consideración normativa, y no desde la conexión con otros conceptos próximos, pero claramente diferenciales (dolo, simulación, equidad, etc.).»

4 ORDUÑA MORENO, F.J. Y TAMAYO HARA, S., La protección patrimonial del crédito, tomo I. La conservación de la garantía patrimonial del derecho de crédito. Aranzadi 2006, pags. 28 y 29.

la que queremos, desde ya mismo, anticipar dos ideas recogidas en su FJ 8^o⁵, a saber:

- Que los diversos instrumentos jurídicos tuitivos del derecho de crédito están a disposición de los particulares y de las administraciones para ser ejercitados, de suerte que, fallando una de las vías, es obligado acudir a otras.
- Que las responsabilidades por ocultación propias de las autotutelas y, por ejemplo, la nulidad por simulación por causa ilícita, responden a un sustrato común, el fraude de acreedores.

Pues bien, entrando ya a desarrollar esta idea de la compatibilidad de remedios, todos ellos integrantes de la protección institucional del derecho de crédito, la reciente STS de 22 de abril de 2024, Sala de lo Contencioso sección 2^a recurso de casación 9119/2022, ECLI:ES:TS:2024:2438, contiene una idea valiosa cual es que, es a la Administración a quien corresponde el ejercicio de la función recaudatoria, sin que pueda verse condicionada en su ejercicio, reconociendo a renglón seguido su capacidad para escoger entre los supuestos de responsabilidad de los artículos 42 y 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Basta elevar este principio de la libertad de elegir, a un nivel superior, al del conjunto de remedios puestos a disposición del acreedor público, dado que como nos recordaba la STS de 21 de diciembre de 2001, Sala de lo Contencioso sección 4, recurso de casación 4576/1996, ECLI:ES:TS:2001:10191, la Administración puede actuar de dos formas distintas: como cualquier otro sujeto de derecho –sometido al Derecho común– o como sujeto investido de prerrogativa –sometido al Derecho propio, al Derecho administrativo.

Es un hecho que atestigua la realidad de las Salas civiles y contenciosas: todas estas facultades, civiles y propias de autotutelas en orden a la protección del crédito público son perfectamente compatibles entre sí⁶, y es más, es tan intensa su imbricación que también es posible acudir a las normas

5 Donde podemos leer que:

«Tampoco considera la Sala que constituya un abuso de derecho o fraude procesal el ejercicio de una acción de nulidad por simulación absoluta cuando anteriormente ha fracasado la vía de la derivación de responsabilidades por colaboración en el ocultamiento malicioso de un bien. Los diversos instrumentos jurídicos están a disposición de los particulares y las administraciones para ser ejercitados, y si una vía no ha dado el resultado buscado (en este caso porque el Tribunal Económico Administrativo Central consideró que se estaba aplicando retroactivamente la norma que permitía la derivación), puede la administración utilizar otra de las que el ordenamiento jurídico pone a su disposición. Y no es correcto que exista contrariedad entre lo alegado en uno y otro, como se ha explicado. Tampoco se observa incompatibilidad entre la derivación de responsabilidades en vía administrativa (que no el ejercicio de una acción de rescisión, como se alega por los recurrentes) y el posterior ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil cuando tal derivación ha sido anulada, pues ambas parten de un mismo sustrato común: la existencia de un ocultamiento malicioso del bien susceptible de traba mediante la apariencia de una transmisión ficticia.»

6 Así, puede acudirse a la tutela civil como primera opción, o como segundo intento tras un primero frustrado en sede de autotutela, o incluso concatenarse remedios civiles y de autotutela. Los ejemplos son inagotables, así por ejemplo, en defensa del crédito público se puede

civiles y mercantiles con autotutelas, empleando para ello cláusulas abiertas de reenvío.⁷

1.3. Planteamiento, metodología y desarrollo de este estudio

Nuestro punto de partida será pues el de la plena compatibilidad del conjunto de remedios –civiles y propios de las autotutelas– que conforman, para el acreedor público, la protección institucional del crédito público bajo el fundamento que otorga la responsabilidad patrimonial de nuestro artículo 1911 del Código Civil. Y para su desarrollo, vamos a estudiar uno de dichos remedios, la nulidad por simulación por causa ilícita, siendo nuestra metodología el análisis de la jurisprudencia y doctrina civiles, pero siempre buscando su aplicabilidad, su incidencia sobre el crédito público.

concatenar la responsabilidad del padre como administrador con la del hijo como donatario, y malograda esta última en sede de autotutela, volver a intentarlo en sede civil, promoviendo acción de nulidad por simulación, SAP de León de 18 de julio de 2018, Civil, sec. 2ª (rec. 171/2018, ECLI:ES:APLE:2018:832), posibilidad ésta avalada por la STS 24 de abril de 2013, Civil (rec. 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753); o ante un vaciamiento de una mercantil en favor de vinculados con su grupo de control, optar el acreedor público por el remedio pauliano como primera opción, STS de 22 de junio de 2009, Civil (rec. 2160/2004, ECLI:ES:TS:2009:3900); o ante un vaciamiento hacia el grupo familiar hecho en perjuicio del crédito tributario, cabe optar por el remedio pauliano como primera opción, SAP de Zamora, de 31 de marzo de 2014, Civil, recurso 274/2013, – ECLI:ES:APZA:2014:86 o la SAP de Salamanca de 30 de septiembre de 2019, Sala de lo Civil recurso 338/2019, ECLI:ES:APSA:2019:594; o bien concatenar una responsabilidad tributaria como administrador con el remedio pauliano, ante el refugio de los bienes del administrador en el grupo familiar, SAP de Málaga de 24 de enero de 2022, Civil sec. 5ª rec. 823/2019, – ECLI:ES:APMA:2022:230; o bien concatenar la responsabilidad tributaria como administrador de un cónyuge con una acción autónoma de inoponibilidad para lograr embargo de los bienes recibidos por el cónyuge no deudor, STS de 19 de febrero de 2014, Civil (rec. 317/2012, ECLI:ES:TS:2014:638) o la SAP de Logroño de 30 de septiembre de 2022, Civil sec. 1ª (rec 501/2021, ECLI:ES:APLO:2022:408) o incluso concatenar una responsabilidad tributaria de administradores con una nulidad por causa ilícita ante una capitulación fraudulenta, caso de la STS de 21 de octubre de 2009, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1302/2005, ECLI:ES:TS:2009:6181.

7 Así la Tesorería General de la Seguridad Social, en base al artículo 15.3 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, (en adelante TRLGSS) acude a la responsabilidad por deuda del artículo 367 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital., (en adelante LSC), ante el caso de generación de deudas que reducen el patrimonio neto a una cifra inferior a la mitad del capital social, así SSTs de 16 de noviembre de 2023, Contencioso sec. 3ª (rec 7457/2020, ECLI:ES:TS:2023:5055), de 18 de septiembre de 2023, (rec. 657/2021, ECLI:ES:TS:2023:4004) o de 24 de enero de 2023, (rec. 6244/2020, ECLI:ES:TS:2023:297), por citar las más recientes; e igual cláusula de remisión, ya para la AEAT que permite idéntica reacción encontramos en los artículos 42.3 y 43.3 LGT, así STS de 22 de junio de 2023, (rec. 7395/2021, ECLI:ES:TS:2023:2966); o podemos referir la cláusula de remisión sita en el artículo 43.1 c) LGT, que se remite, como es sabido al derecho mercantil, ejercitable con autotutelas, así STS 10 de enero de 2014, (rec. 2715/2012, ECLI:ES:TS:2014:301).

2. La nulidad por causa ilícita, el fraude de acreedores y en particular el fraude a la hacienda pública

2.1. Comenzando por el final: el concepto de simulación por causa ilícita que nos ofrece la jurisprudencia

No es casual que comencemos con la STS de 24 de abril de 2013, Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, pues es la que –para un caso referido al crédito público tributario, tutelado con la figura de la nulidad por causa ilícita–, mejor y más completamente ha estudiado estas cuestiones.

En su FJ 3º refiere la Sala que:

«[...] la jurisprudencia considera como causa del negocio la función económico-social que justifica que un determinado negocio jurídico reciba la tutela y protección del ordenamiento jurídico, de modo que la causa será la misma en cada tipo de negocio jurídico. Pero esa conceptualización no permite explicar la posibilidad de que exista una causa ilícita, pues ello es incompatible con el fin típico y predeterminado de cada negocio jurídico. Es por eso que el propósito ilícito buscado por ambas partes ha sido elevado por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato conforme al art. 1275 del Código Civil [...] cuando venga perseguido por ambas partes (o buscado por una y conocido y aceptado por la otra) y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo [...]. Por tanto, el propósito perseguido por las partes ha de ser confrontado con la función económica y social en que consiste la causa de cada negocio, de modo que si hay coincidencia, el negocio es reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico, pero si no la hay porque el propósito que se persigue es ilícito, tal protección no se otorgará y ese propósito se eleva a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico [...].»

Y ya en su FJ 16º nos ofrece los caracteres de este remedio, cuando asegura que:

«El acreedor, en este caso la AEAT, en tanto ostenta un interés legítimo, puede ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, pues se trata de una nulidad «ipso iure» [por virtud del Derecho, por determinación de la ley], insubsanable y con efectos «erga omnes» [frente a todos][...].»

Y en este sentido, y ya para un caso de liquidación ganancial en perjuicio de titulares de derechos hereditarios, la STS de 6 de febrero de 2020, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 904/2017, ECLI:ES:TS:2020:311⁸, con cita de un precedente reitera estas notas caracterizadoras del remedio.

8 Tal y como podemos leer en el FJ 5º haciendo cita de la STS de 19 de noviembre de 2015, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 1329/2014, ECLI:ES:TS:2015:4891: «[...] La nulidad se define como una ineficacia que es estructural, radical y automática. Estructural, porque deriva de una irregularidad en la formación del contrato; y radical y automática, porque se

Son cuestiones complejas, la construcción de la causalización de los motivos, el poder acudir a un remedio tuitivo del crédito imprescriptible que opera de modo ipso iure y erga omnes, a lo que debe unirse su compatibilidad con la autotutela administrativa.

Esto, como decimos, no es sencillo, y será menester ir poco a poco, desgranando la figura y para ello comenzaremos con la cuestión de la causalización de los motivos, punto de partida ineludible de este estudio, donde también analizaremos cómo la jurisprudencia y doctrina contenciosas están perfilando la figura recogida en el artículo 16 de la LGT.

Entendida esta cuestión ya podremos entrar en las notas caracterizadoras de la figura, como es la de su imprescriptibilidad, y en sus efectos prácticos, para concluir con una relación de casos de aplicación de la misma al crédito público.

2.2. Las dos vías para la causalización de los motivos impulsivos y comunes, bien su expresión como fundamento del negocio, bien su ilicitud

Si acudimos a la STS de 19 de febrero de 2009, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 2236/2003, ECLI:ES:TS:2009:586, toparemos con un convenio entre las partes de reparto de determinados fondos con finalidad de defraudación fiscal, con reconocimientos de deudas y con demandas cruzadas. Lo que interesa de la sentencia son sus notables reflexiones sobre la causalización de los motivos, y sobre cómo el negocio ordenado a la consecución del fraude fiscal por fuerza adolecerá de causa ilícita.

En su FJ 2º⁹ encontramos un texto revelador, cuando nos dice que serán dos las vías en que los móviles de las partes puedan acceder a la causa del contrato, bien cuando siendo lícitos se objetiven vía expresión como fundamento del negocio, bien cuando sean ilícitos, en ambos casos estaremos ante los «motivos causalizados».

produce «ipso iure» y sin necesidad de que sea ejercitada ninguna acción por parte de los interesados, sin perjuicio de que por razones de orden práctico pueda pretenderse un pronunciamiento de los tribunales al respecto. [...]»

9 Es reseñable este párrafo del FJ 2º:

«Aun cuando la «causa» no aparece conceptualmente definida en el Código Civil y el propio legislador utiliza una terminología equívoca, pues unas veces habla de causa de la obligación (artículo 1261-3º) y otras de causa del contrato (artículos 1275, 1276 y 1277), puede afirmarse que se trata del fin objetivo o inmediato del negocio jurídico o la función económica y social que el Derecho le reconoce como relevante, sin perjuicio de que los móviles subjetivos –en principio, ajenos a la causa– puedan considerarse integrados en la misma cuando se han objetivado mediante su expresión en el propio negocio como fundamento del mismo o se trata de móviles ilícitos, los que vienen a integrar los llamados «motivos casualizados» (sentencias de esta Sala de 11 julio 1984, 21 noviembre 1988 y 8 abril 1992, entre otras).»

2.3. Las condiciones para la causalización de los motivos lícitos, la doctrina del móvil causalizado

Estamos intentando entender la construcción de la nulidad por causa ilícita, y hemos visto un primer concepto, el de la «causalización de los motivos», cosa que puede suceder cuando siendo lícitos se expliciten, o cuando siendo ilícitos, a buen seguro se oculten.

Detengámonos en la primera posibilidad, la de la licitud, –antes de pasar a la segunda, la de la ilicitud y en particular la del fraude de acreedores, que es la que nos interesa– y veamos cómo esta causalización de motivos lícitos ha de tener límites, y en este sentido podemos traer a colación la interesante STS de 19 de junio de 2009, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1944/2004, ECLI:ES:TS:2009:5729.

En la misma, sucedía que dos entidades suscribieron un complejo contrato, por el que una se comprometía a vender una actividad y otra se hacía con la opción de compra. Para la primera era determinante un vencimiento al que debía hacer frente, y dado que, por sus propios medios pudo atenderlo, se argumentó un decaimiento de la causa del contrato, extremo éste aceptado por las instancias. El Supremo es de otro parecer, en el FJ 4º¹⁰ ofrece una magnífica exposición de la doctrina de la causalización de los motivos, pero advierte de la nece-

10 En cuyo FJ 4º podemos leer que:

«CUARTO.– El artículo 1274 del Código civil, cuya directa inspiración en la doctrina de POTHIER ya fue reconocida por esta Sala en decisiones muy antiguas, ha sufrido una lectura jurisprudencial en la que se ha acentuado el sentido objetivo, más coherente con las tesis doctrinales imperantes que presentan la causa como la función económico-social del negocio. Así, las Sentencias de 8 de julio de 1983, 4 de mayo de 1987, 25 de febrero de 1995, 24 de enero de 1992, 8 de febrero de 1996, 17 de abril de 1997 o 17 de diciembre de 2004, entre muchas otras, consideran que la causa es la razón objetiva, precisa y tangencial a la formación del contrato y se define e identifica por la función económico-social que justifica que un determinado negocio jurídico reciba la tutela y protección del ordenamiento jurídico. En los contratos sinalagmáticos, la causa está constituida por el dato objetivo del intercambio de las prestaciones (SSTS 8 de julio de 1974, 8 de julio de 1983, 17 de enero de 1985, 11 de abril de 1994, 21 de julio de 2003, etc.)

Así entendida, la causa se ha de distinguir de los móviles subjetivos, cuya relevancia se produce cuando sean reconocidos y exteriorizados por ambas partes contratantes (SSTS 4 de mayo de 1987, 30 de septiembre y 21 de noviembre de 1988, 31 de enero de 1991, 8 de febrero de 1996, 6 de junio de 2002, etc.).

Esta concepción no elude el peso de los factores subjetivos, pues cabe que el móvil o propósito que guía a las partes tenga peso en la determinación de la voluntad negocial, hasta el punto de que se configure en el caso un «propósito empírico común de las partes» que encarne, en ese supuesto, el elemento causal del negocio. Y así es posible que el móvil subjetivo, que en principio es una realidad extranegocial, salvo que las partes lo incorporen al contrato como cláusula o como condición (SSTS 19 de noviembre de 1990, 4 de enero de 1991, 28 de abril de 1993, 11 de abril de 1994, 1 de abril de 1998, etc.), se incorpore a la causa («móvil casualizado») y tenga trascendencia como tal elemento del contrato (SSTS 11 de julio de 1984, 21 de noviembre de 1988, 8 de abril de 1992, 1 de abril de 1998, 21 de marzo y 21 de julio de 2003, etc.). Pero para llegar a causalizar una finalidad concreta será menester que el propósito de que se trate venga perseguido por ambas partes y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo (SSTS 16 de febrero de 1935, 20 de junio de 1955, 17 de marzo de 1956, 30 de enero de 1960, 23 de noviembre de 1961, 27 de febrero de 1964, 2 de octubre de 1972, 8 de julio de 1977, 1 de abril de 1982, 8 de julio y 17 de noviembre de 1983, 30 de diciembre de 1985, 17 de febrero de 1989, 4 de enero de 1991, 11 de abril de 1994, 6 de junio de 2002, 21 de julio de 2003, etc.).»

sidad de que «para llegar a causalizar una finalidad concreta será menester que el propósito de que se trate venga perseguido por ambas partes y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo», y en este caso, el atender a un vencimiento bien podría ser el móvil impulsivo de una de las partes, pero no de la otra, que tan sólo contaba con adquirir una actividad por un precio.

2.4. Las condiciones para la causalización de los motivos ilícitos: el propósito ilícito buscado por ambas partes –o buscado por una y conocido y aceptado por la otra– elevado a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico

Ya nos acercamos a lo que nos interesa, la causa ilícita. Hemos visto cómo los motivos lícitos pueden causalizarse, pero habrá requisitos para ello, toca pues estudiar los requisitos para la causalización de los motivos ilícitos –como pueda ser el fraude de acreedores– que, desde luego, no estarán explicitados en el contrato, sino que se mantendrán ocultos.

Y es que, como podemos ver, ya estamos en el terreno de la simulación contractual en fraude de acreedores y en puridad del acreedor público, dado que como nos decía ALBADALEJO GARCÍA¹¹, en el prólogo de su obra «la simulación», se simula especialmente al fisco y que, acaso el campo de la simulación no sea sólo el fiscal, pero quizá el fiscal sea el más importante.

Y debemos acudir, de nuevo, a la STS de 24 de abril de 2013, Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, que en relación al crédito público tributario abordó un caso de vaciamiento de la mercantil deudora a través de pantallas societarias bajo control del grupo familiar.

Es en su FJ 3º¹² cuando analizando la «causa ilícita» del artículo 1.275 del Código Civil, se nos dice que, ha de ser un propósito común a ambas partes, que

¹¹ ALBADALEJO GARCÍA, M., *La simulación*. Ed. Edisofer, 2005. Páginas 13 y 14.

¹² Es este un texto contundente y de lectura ineludible:

«[...] En principio, la jurisprudencia considera como causa del negocio la función económico-social que justifica que un determinado negocio jurídico reciba la tutela y protección del ordenamiento jurídico, de modo que la causa será la misma en cada tipo de negocio jurídico. Pero esa conceptualización no permite explicar la posibilidad de que exista una causa ilícita, pues ello es incompatible con el fin típico y predeterminado de cada negocio jurídico. Es por eso que el propósito ilícito buscado por ambas partes ha sido elevado por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato conforme al art. 1275 del Código Civil (sentencias de la Sala 1ª del Tribunal Supremo núm. 760/2006, de 20 de julio, RC núm. 3121/1999, y núm. 83/2009, de 19 de febrero, RC núm. 2236/2003) cuando venga perseguido por ambas partes (o buscado por una y conocido y aceptado por la otra) y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo (sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo núm. 426/2009, de 19 de junio, RC núm. 1944/2004, y las citadas en ella). Por tanto, el propósito perseguido por las partes ha de ser confrontado con la función económica y social en que consiste la causa de cada negocio, de modo que si hay coincidencia, el negocio es reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico, pero si no la hay porque el propósito que se persigue es ilícito, tal protección no se otorgará y ese propósito se eleva a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico.»

ha de ser el móvil impulsivo del contrato y que en tal caso, ese propósito –en el caso analizado el fraude al acreedor público– se eleva a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico.

Buscando en siempre necesario enfoque doctrinal acudimos a OLIVA BLÁZQUEZ¹³ que en un texto notable sostiene que:

«La doctrina, como es suficientemente conocido, se ha movido entre dos grandes concepciones dogmáticas de la causa del contrato, la subjetiva y la objetiva. La primera teoría vincula la causa con el fin inmediato (aunque abstracto y típico de cada negocio) que los contratantes pretenden alcanzar cada vez que deciden asumir una determinada obligación contractual. La segunda, aparentemente sostenida por nuestra jurisprudencia, pivota hacia una concepción de la causa como el fin económico-social o la función práctico-social reconocida por el derecho a los contratos. Sin embargo, lo cierto es que ambas teorías naufragan cuando se enfrentan a la categoría de la ilicitud causal. Efectivamente, si, de acuerdo con la teoría subjetiva, la causa se identifica con el fin abstracto que las partes buscan en cada negocio, resulta inconcebible la idea de que ésta pueda ser ilícita. Y lo mismo sucede con la teoría objetiva, ya que, en palabras de la [STS 265/2013, de 24 de abril (ECLI:ES:TS:2013:2753)], la posibilidad de que exista una causa ilícita» es incompatible con el fin típico y pre-determinado de cada negocio jurídico».

Así pues, resulta indudable que la ilicitud no puede predicarse en puridad de ninguna de las dos versiones de la causa del contrato, sino, tal y como sostiene de forma mayoritaria nuestra doctrina, a los motivos que se han incorporado expresa o tácitamente al acuerdo de voluntades. Obviamente, no nos referimos a los móviles internos que llevan a negociar a una de las partes, pues estos carecen de cualquier trascendencia jurídica [STS 359/2015, de 10 de junio (ECLI:ES:TS:2015:2967)], sino a la «causa final» perseguida por los contratantes. Tal y como señalara la STS de 23 de noviembre de 1961, se trata de «la finalidad concreta perseguida por las partes e incorporada al acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad». Esta doctrina, que en el fondo no es más que una versión de la teoría subjetiva de la causa refaccionada por obra y gracia, entre otros, de Capitant, pone el foco en el «motivo relevante», en lo que el profesor De Castro denominó como «causa concreta», definida acertadamente como «el conjunto de las motivaciones básicas de los contratantes que han impulsado a la celebración del contrato (motivos) y se han incorporado a él».

2.5. Los requisitos para la causalización de los motivos: la comunidad de propósitos o la finalidad negocial contraria a la ley o a la moral y común a todas las partes

Es nuclear la idea del «propósito común a ambas partes», que vamos ahora a desarrollar. Así la STS de 2 de febrero de 2012, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso

¹³ OLIVA BLÁZQUEZ, F., «Causa ilícita y contratos ilegales», en *Estudios de Derecho de contratos*, MORALES MORENO, A., (Dir) y BLANCO MARTÍNEZ, E. V. (Coor.). Ed. BOE, abril 2022. Páginas 816 y 817.

de casación 1664/2008, ECLI:ES:TS:2012:501, ante el designio de hacer un uso ilícito de los beneficios fiscales, declaró la causa ilícita de este proceder, y nos dejó dicho, con cita de precedentes, que la ilicitud de la causa ex artículo 1275 CC «descansa en una finalidad negocial contraria a la ley o a la moral y común a todas las partes, y que esta exigencia de comunidad de propósitos viene rotundamente impuesta por un texto prestigioso en el Derecho comparado, como es el artículo 1345 del Código civil italiano, al declarar que «el contrato es ilícito cuando las partes se hubiesen decidido a concluirlo exclusivamente por un motivo ilícito común a ambas».

Así pues debemos ya afirmar la irrelevancia de los deseos y expectativas que puedan impulsar a una sola de las partes, y ya en este sentido la STS de 15 de febrero de 1982, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 461/1980, ECLI:ES:TS:1982:1547, ya nos advertía de que «la ilicitud de la causa aludida en el artículo mil doscientos setenta y cinco del Código Civil presupone una finalidad negocial contraria a la Ley o a la moral, común a todas las partes, decididas a concluir el contrato exclusivamente por un motivo ilícito»; o la STS de 22 de diciembre de 1991, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación (-), ECLI:ES:TS:1991:16112, cuando afirmaba que la imprescindible comunidad de propósitos de las partes «hace irrelevantes los deseos y expectativas que impulsan a una sola de ellas».

2.6. Los requisitos para la causalización de los motivos y en particular, el que sea común a ambas partes, entendido cuanto menos porque la motivación se dé en una de ellas y la otra haya conocido y consentido

Ya estamos cerca de la delimitación completa de la «causa ilícita» del artículo 1.275 del Código Civil. Así sabemos que ha de ser un propósito común a ambas partes, y sabemos que estamos ante una «comunidad de propósitos», resta para cerrar el círculo entender que, si bien el propósito ha de ser común a ambas partes, tal cosa sucederá cuando ambas hayan convenido en el mismo propósito ilícito, o como nos ha dejado dicho la STS de 23 de marzo de 2021, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 5093/2018, ECLI:ES:TS:2021:1079¹⁴, «porque la motivación ilícita de una de las partes sea consentida por la otra, cuanto menos porque la haya conocido y aun así haya celebrado el contrato; esto es, como ha dicho una autorizada doctrina, porque aun siendo la motivación ilícita individual de una sola parte, ha sido dada a conocer a los destinatarios del negocio a fin de que sea aceptada por ellos con el negocio entero».

14 La sentencia en los 11 primeros apartados del FJ 3º ofrece una inmejorable exposición de la doctrina de la causalización de los motivos y de sus requisitos, que puede glosarse en que los móviles, deseos y expectativas que han impulsado a las partes a celebrar el contrato son irrelevantes en tanto no hayan trascendido de la esfera interna de cada parte para dar sentido al contrato. Pero si han trascendido y se han convertido en la finalidad práctica o empírica, concreta, perseguida con la celebración del contrato y determinante de tal celebración, se elevan a la categoría de causa del contrato. Así sucede que el propósito ilícito ha sido elevado por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato, conforme al art. 1275 del Código Civil, cuando venga perseguido por ambas partes (o buscado por una y conocido y aceptado por la otra) y trascienda al acto

2.7. **Una idea a tener presente: procede la nulidad por simulación con independencia de los motivos, o de la licitud o ilicitud, por el sólo hecho de haber creado una apariencia**

Decíamos que, con determinados requisitos, podrán acceder a la causa tanto los motivos lícitos, debidamente explicitados, como los ilícitos, necesariamente ocultos; y centrándonos ya en la causa ilícita, entroncamos con la apariencia y la simulación.

Recordemos como DE CASTRO¹⁵ nos advertía de que la simulación lleva dentro de sí misma la idea del ocultamiento o del engaño, de suerte que la declaración simuladora es querida y no sólo para ocultar o engañar; se quiere crear una apariencia y para un fin determinado, existiendo, por tanto, un acuerdo de simular «consillium simulationes».

Por su parte, ALBADALEJO GARCÍA¹⁶, nos ofrece una notable definición teniendo por simulado el negocio que, «[...] sin quererlo de verdad, se finge celebrar, llevando a cabo la conducta exterior en que consiste el otorgamiento del negocio verdadero que sea, pero sin voluntad de realizar efectivamente el tal negocio, que sólo se aparenta, pues el otorgante u otorgantes no tienen deseo de darles vida, sino que sólo persiguen (con el fin que sea) hacer creer a los demás que es realidad lo que únicamente es una engañosa apariencia vacía del necesario propósito negocial, propósito que no se tiene, sino que sólo se finge.»

Y añade el autor, entrando en terreno causal, que «[...] el negocio simulado es un negocio que aparenta lo que no es, y así la declaración de voluntad que contiene es una falsa realidad, que no responde a que exista una voluntad negocial verdadera, pues lo que se declara no se quiere. De modo que faltando verdade-

jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo, en tanto que determinante de la celebración del contrato. De tal suerte, el propósito perseguido por las partes al celebrar el contrato ha de ser confrontado con la función económica y social en que consiste la causa de cada negocio, de modo que, si hay coincidencia entre aquel propósito y esta función, y no concurren otras causas de ineficacia, el negocio es reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico. Pero si no la hay, porque el propósito que se persigue es ilícito (como es el caso en que ese propósito de las partes es la comisión de un delito), tal protección no se otorgará y ese propósito se eleva a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico, conforme al art. 1275 del Código Civil.

Y es en los puntos 10º y 11º del FJ 3º donde se refieren los requisitos para la causalización de los motivos ilícitos, así es sabido que para llegar a causalizar una finalidad concreta será menester que el propósito de que se trate venga perseguido por ambas partes y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo. Por tanto, tres son los requisitos para que la motivación jurídicamente relevante constituya la causa ilícita determinante de la ineficacia del contrato: i) ha de ser opuesta «a las leyes o a la moral» (art. 1275 del Código Civil); ii) ha de ser determinante de la celebración del contrato; iii) ha de ser común a ambas partes, porque ambas hayan convenido en el mismo propósito ilícito o porque la motivación ilícita de una de las partes sea consentida por la otra, cuanto menos porque la haya conocido y aun así haya celebrado el contrato; esto es, como ha dicho una autorizada doctrina, porque aun siendo la motivación ilícita individual de una sola parte, ha sido dada a conocer a los destinatarios del negocio a fin de que sea aceptada por ellos con el negocio entero.

15 DE CASTRO Y BRAVO, F., «El negocio jurídico. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. 1971», páginas 338 y 339.

16 ALBADALEJO GARCÍA, M., *La simulación*. Ed. Edisofer, 2005. Página 17.

ramente la voluntad hay un caso de discrepancia entre voluntad, que no se tiene, y declaración de voluntad en la que aparece como querido lo que no se quiere. Además, partiendo de todo eso, está claro que falta la causa del negocio, ya que la que se le atribuye es ficticia. De lo que resulta que el negocio es doblemente nulo, pues lo es por falta de voluntad y por falta de causa (C.c., arts. 1261, 1º y 3º, y 1275).»

Así pues, debemos entender que lo determinante de la nulidad es la creación de una mera apariencia, haya sido la finalidad lícita o ilícita, y así por ejemplo la STS de 25 de marzo de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2201/2010, ECLI:ES:TS:2013:2456, en un interesante caso de vaciamiento de la mercantil deudora a través de pantallas vinculadas, en su FJ 14º¹⁷ nos ofrece esta reflexión, que lo determinante de la nulidad no lo fue la ilicitud del fraude de acreedores como motivo impulsivo, sino la creación de un mera apariencia.

Pero ya anticipamos que nosotros nos vamos a mover en el terreno de la ilicitud causal, siendo la causa simulaciones o causa de simular, el fraude de acreedores, y en particular del acreedor público, lo cual tendrá marcadas consecuencias, a mayores de la nulidad que sucede por la creación de la mera apariencia.

2.8. Una reflexión necesaria: la causa ilícita no lo será del negocio –a la sazón inexistente y carente de causa–, sino de la simulación

Siguiendo con la idea anterior, y acudiendo nuevamente a la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, aborda la Sala en su FJ 3º esta espinosa cuestión, donde los términos pueden parecer equívocos, y nos dice que:

«Puede considerarse que en los casos en que existiendo una simulación absoluta la jurisprudencia hace referencia a la «causa ilícita» se está refiriendo no a la causa del negocio, inexistente justamente por ser absolutamente simulado y como tal meramente aparente, sino a la causa de la simulación. Dado que pueden existir móviles determinantes de una simulación absoluta que no sean ilícitos o inmorales (la jactancia, la discreción, la confianza), pueden distinguirse simulaciones absolutas con causa lícita y con causa ilícita, por más que la simulación absoluta sea siempre una patología determinante de la nulidad absoluta del negocio, pues «los contratos sin causa... no producen efecto alguno» según prevé el art. 1275 del Código Civil.»

17 Sobre esta cuestión, ante la alegación de las partes de la ausencia de fraude de acreedores, pues hubo pago real y válido u entraron bienes en el patrimonio del deudor, esto es que «[...] las facultades agresivas del cualquier acreedor [...] no resultaban disminuidas con una venta de bienes [...] al ingresar en su patrimonio una contraprestación o equivalente [...]», reflexiona la Sala en su FJ 14ª que «[...] Por otro lado, no tienen en cuenta que la sentencia recurrida declaró simulado el contrato y que, aunque añadió que la finalidad perseguida por quienes lo celebraron había sido fraudulenta – evitar que los acreedores hicieran efectivos sus derechos sobre las acciones de que era titular Otachi, SA –, no fue tal ilicitud el factor determinante de la declaración de inexistencia del negocio, sino su simulación, esto es, el hecho de no haber constituido más que una mera apariencia. De modo que, aunque el fin hubiera sido lícito – que no lo fue –, la enajenación no existiría para el ordenamiento, « inter partes », pues éstas lo que pactaron fue crear, conscientemente y de acuerdo, una falsa realidad. [...]».

Bien parece que lo determinante de la nulidad será la simulación, la creación de una mera apariencia, ésta y no otra, será la patología que acarree la nulidad absoluta.

Pero dicho esto, no será baladí que la causa de simular sea ilícita, —entendida no como causa del contrato, inexistente por ser mera apariencia, sino como causa de la simulación—, y de consistir en el fraude de acreedores, los efectos no serán menores, como veremos a continuación.

Y es una certeza que las más veces se simula en fraude de acreedores —también desde luego del acreedor público— y así GARCÍA VICENTE¹⁸, subraya el hartazgo del Tribunal Supremo dando cuenta de la frecuencia con la que, con la simulación, lo que se busca es el fraude de los acreedores; y OLIVA BLÁZQUEZ¹⁹, sostiene que «los contratos realizados en fraude de acreedores también pueden resultar nulos por causa ilícita, [...] a pesar de que en muchas ocasiones lo más conveniente sea invocar su rescisión (arts. 1111 y 1291.3 CC).»

2.9. Las consecuencias de que el fraude de acreedores sea la razón de simular serán dos: será hecho determinante de la legitimación activa del acreedor defraudado, y reforzará el régimen de la nulidad contractual que se basará, además de la en la mera apariencia, en la necesidad de salir al paso del fraude

Ya estamos cerca de una solución, si hay apariencia, si hay engaño, habrá simulación, y esto es lo determinante de la nulidad. Pero el hecho de que el móvil impulsivo de este engaño haya sido el fraude de acreedores tendrá marcadas consecuencias, a saber, la legitimación activa del acreedor burlado —también desde luego de tratarse del acreedor público— y el reforzamiento del régimen de la nulidad, pues el fraude a los acreedores es odioso, también cuando el burlado es el acreedor público.

Retornemos a la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753. En su FJ 3º advierte la Sala de que «[...] esa causa ilícita de la simulación puede ser relevante para la determinación del interés que atribuye al tercero legitimación para el ejercicio de la acción de nulidad. Asimismo, puede añadir una justificación a la represión jurídica de la simulación absoluta, que se justificaría, valga la redundancia, no sólo por el defecto interno del negocio, sino también por la improcedencia de dar reconocimiento jurídico al engaño y al fraude.»

Y tan capital concepto se desarrolla en el FJ 16º, con un texto revelador que merece ser reproducido:

«El acreedor, en este caso la AEAT, en tanto ostenta un interés legítimo, puede ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es impres-

¹⁸ GARCÍA VICENTE, J.R., *La simulación de los contratos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, ed. Aranzadi 2017, págs. 39 y siguientes.

¹⁹ OLIVA BLÁZQUEZ, F., «Causa ilícita y contratos ilegales», pág. 812, en *Estudios de Derecho de contratos*, MORALES MORENO, A., (Dir) y BLANCO MARTÍNEZ, E. V. (Coor.). Ed. BOE, abril 2022.

criptible, pues se trata de una nulidad «ipso iure» [por virtud del Derecho, por determinación de la ley], insubsanable y con efectos «erga omnes» [frente a todos][...]. El fraude de acreedores constituye en este caso un elemento determinante de la legitimación, pues el acreedor está legitimado para ejercitar la acción de nulidad justamente por el hecho de haber sido defraudado mediante la simulación de un negocio traslativo que impidió trabar los bienes del deudor para la satisfacción de su crédito. Refuerza además la justificación del régimen de nulidad contractual pues tal justificación se encontraría no solamente en el defecto interno derivado de la carencia de uno de los elementos esenciales del contrato (art. 1261 del Código Civil) sino también en el elemento defraudatorio que impide que pueda otorgarse protección jurídica a tal apariencia.»

Vemos que es mucho sobre lo que se debe reflexionar, así cuando es el acreedor público el que sufre el fraude de acreedores, uno de los remedios tuitivos que le asiste, como parte de la protección institucional del derecho de crédito, será la nulidad por causa ilícita, a la sazón imprescriptible, ipso iure y erga omnes, y será así «justamente por el hecho de haber sido defraudado mediante la simulación de un negocio traslativo que impidió trabar los bienes del deudor para la satisfacción de su crédito».

2.10. Los motivos impulsivos o determinantes que, siendo ilícitos, coadyuvan al hallazgo del desigmo de razonabilidad de la atribución patrimonial

Estamos ya cerca de lograr un concepto nítido de la nulidad por causa ilícita como remedio tuitivo del derecho de crédito. Hemos visto que es la creación de una simulación lo que determina la nulidad, y hemos visto cómo cuando el motivo impulsivo de esa simulación era defraudar al acreedor público, las consecuencias serán su legitimación activa defensiva y el reforzamiento del régimen de la nulidad, pues el fraude es odioso.

Complementando estos conceptos podemos acudir a la STS de 25 de mayo de 2007, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 4904/2000, ECLI:ES:TS:2007:3419, en la que el Supremo desestima la pretensión de causa ilícita, pues es cierto que los motivos impulsivos se causalizan, pero como explica en su FJ 3º²⁰ es preciso que dichos motivos den razonabilidad a lo sucedido, que el negocio, a priori ilógico, logre explicación bajo el prisma del fraude de acreedores.

20 Recuerda en su FJ 3º sobre la acción del artículo 1.275 CC cómo:

«[...] la doctrina jurisprudencial ha destacado la importancia que en la configuración de la causa del contrato ostenta la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio, y que si ésta puede explicitarse en el conjunto de las circunstancias que emergen de la situación subyacente que origina el negocio que se lleva a cabo, ha de tenerse en cuenta para integrar aquel concepto, pues, como se dice en la Sentencia de 25 de mayo de 1995, de esa forma se consigue localizar un presupuesto de razonabilidad que funda el intercambio de prestaciones efectuado, si bien es cierto que con ello se margina la dualidad entre la causa como elemento objetivo trascendente a los móviles o motivos internos y estos últimos, de los cuales, no se olvide, sólo los impulsivos o determinantes se elevan a la categoría de causa contractual. Mas esa conjunción entre aquella y éstos es posible cuando, al ser ilícitos los móviles particulares que implícitamente explican

2.11. Sobre la irrelevancia –a efectos causales– de los deseos y expectativas que puedan impulsar a una sola de las partes de la relación contractual

Estamos ya poniendo los límites y requisitos de la figura, los motivos impulsivos que llevarán a urdir una simulación deberán dar razonabilidad a lo sucedido, pero, además es ineludible que sean comunes, que sean compartidos, siendo irrelevantes las motivaciones de una sola de las partes.

En este sentido es de provecho la consulta de la STS de 19 de junio de 2009, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1944/2004, ECLI:ES:TS:2009:5729, cuando en su FJ 4º advertía de que «para llegar a causalizar una finalidad concreta será menester que el propósito de que se trate venga perseguido por ambas partes y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo».

Recordemos cómo DE CASTRO Y BRAVO²¹ en su clásico estudio reflexionaba sobre este «consilium simulationis» diciéndonos que «[...] la declaración simuladora es querida y no sólo para ocultar o engañar; se quiere crear una apariencia y para un fin determinado. Existe, por tanto, un acuerdo de simular «consilium simulationis»). No tiene éste una causa especial que le independice de lo simulado; antes bien, hace que sea causa falsa la declarada en el negocio simulado.»

2.12. La especial relevancia de la ilicitud de la motivación común y determinante

Y ya concluyendo, cabe subrayar la idea de que la nulidad dimana de la simulación, sean sus motivos lícitos o ilícitos, pero es modo alguno puede significar equidistancia con lo ilícito o irrelevancia de dicha ilicitud, pues es ineludible tener presente la trascendencia que el artículo 1.275 CC confiere a la ilicitud causal.

Encontramos estas ideas ya en DE CASTRO Y BRAVO²² cuando advertía de que «[...] levantada la máscara de la simulación, queda al descubierto la carencia de causa o la causa típica o atípica que se disimulara; pero, además, se podrá

el negocio en su respectiva repercusión interna para cada interesado, coadyuvan al hallazgo de aquel designio de razonabilidad, como explica la misma Sentencia de 25 de mayo de 1995, la cual, partiendo de la triple distinción entre causa de la atribución, causa de la obligación y causa del contrato –el por qué el atributivo está jurídicamente facultado para recibir el desplazamiento patrimonial, fuente constitutiva de la obligación, o el fin común perseguido en el negocio por las partes, respectivamente–, añade que habría que adscribir ese juego de conjunción en el primer expediente de ese proceso, esto es, en la causa de la atribución. [...]»

21 DE CASTRO Y BRAVO, F., El negocio jurídico. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. 1971. Página 339.

22 DE CASTRO Y BRAVO, F., El negocio jurídico. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. 1971. Página 339.

conocer la causa concreta de la simulación, la cual vendrá a caracterizar la simulación o al mismo negocio disimulado. Esta causa o motivo caracterizante de la simulación puede tener muy diferente condición; podrá ser plausible o elogiabile (como los actos de discreción, para, por ejemplo, ayudar, recompensar, cumplir deberes morales) de confianza (negocio fiduciario), indiferente (por ejemplo, a efectos de comodidad; donaciones «ad pompam», de propaganda), ilícita (fraude de acreedores, de legitimarios) y hasta ser de carácter delictuoso [...]».

En la jurisprudencia, se recoge claro está, esta trascendencia de la causa ilícita, así por ejemplo, la STS de 17 de marzo de 2015, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1640/2014, ECLI:ES:TS:2015:1860, que dicho sea paso contiene un magistral estudio de estas cuestiones, en su FJ 4º en sus tres primeros apartados, se nos dice que si bien la causa es distinta de los móviles subjetivos de cada contratante, éstos últimos «no obstante, adquieren relevancia jurídica cuando son reconocidos y exteriorizados por ambos y se convierten en el elemento determinante de las concordes declaraciones de voluntad, como el propósito empírico común que se identifica, en ese plano subjetivo, con el elemento causal del negocio». Y añade que «la significación jurídica de esa motivación común y determinante se hace visible, particularmente, cuando merezca la calificación de ilícita, ya que ese fenómeno de objetivación y de conversión en causa concreta del contrato posibilita que se les aplique el artículo 1275 del Código Civil, norma que niega efectos a los contratos con causa ilícita, entendiendo por tal la que es contraria a la ley o a la moral».

2.13. Los efectos de la nulidad contractual. La restitutio in integrum

Es esta cuestión compleja y para su estudio puede acudir a las magistrales STS de 14 de julio de 2021, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 3403/2018, ECLI:ES:TS:2021:3016 y STS de 15 de noviembre de 2023, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 3315/2019, ECLI:ES:TS:2023:4694.

Esta última, con cita a la anterior, analiza esta cuestión en el FJ 11º, en su apartado 3º. Su doctrina se puede glosar en que:

«[...] Los contratos, una vez perfeccionados, obligan no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a «todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes [...] a la ley» (art. 1258 CC). Entre estas consecuencias derivadas de los contratos conforme a la ley se encuentran las obligaciones restitutorias generadas por la ineficacia total o parcial del contrato, por causas previstas en el propio contrato (en forma de condición resolutoria explícita – art. 1123 CC–) o directamente en la ley, como en los casos de nulidad absoluta o relativa (art. 1303 CC), resolución tácita en las obligaciones recíprocas (art. 1124 CC) o rescisión – en la medida necesaria para satisfacer los derechos del perjudicado – (art. 1295 CC). [...]».

Dicho esto, se argumenta que el contrato inválido no es un nihil, tendrá consecuencias, que no serán las pactadas, sino las legales. Una consecuencia negativa será la necesidad de borrar sus efectos de la mano de la regla quod nullum

est nullum producit effectum, y una positiva, la obligación de restitución, la restitutio in integrum. Y así se concluye que:

«nuestro sistema legal parte de que la ineficacia de los contratos, como regla general, exige destruir sus consecuencias y borrar sus huellas como si no hubiesen existido y evitar así que de los mismos se deriven efectos, de acuerdo con la regla clásica quod nullum est nullum effectum producit (lo que es nulo no produce ningún efecto). Así lo dispone el artículo 1303 del Código Civil [...]».

De forma que una vez declarada la nulidad del contrato el resultado es que:

«las partes afectadas vuelvan a tener la situación personal y patrimonial anterior al evento invalidador», reponiendo las cosas «al estado que tenían al tiempo de la celebración.»

Sentado lo cual, podemos nosotros añadir que este reponer las cosas al estado que tenían al tiempo de la celebración del contrato, es lo que nos permite entender este remedio tuitivo como parte de la protección institucional del derecho de crédito, operando bajo el fundamento primario del artículo 1911 del Código Civil, pues a la postre, lo que se busca, es reponer la solvencia del deudor, lo cual es básico, pues como se decía al inicio, todo acreedor espera cobrar lo que se le debe y para ello cuenta con el patrimonio de su deudor.

2.14. Imprescriptibilidad de la nulidad absoluta por ilicitud de la causa

Son innumerables las sentencias que afirman tal cosa, por todas y por su claridad, podemos acudir a la STS de 19 de noviembre de 2015, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 1329/2014, ECLI:ES:TS:2015:4891, cuando en su FJ 3º en su punto 4º nos dice que:

«[...] 4.— La nulidad se define como una ineficacia que es estructural, radical y automática. Estructural, porque deriva de una irregularidad en la formación del contrato; y radical y automática, porque se produce «ipso iure» y sin necesidad de que sea ejercitada ninguna acción por parte de los interesados, sin perjuicio de que por razones de orden práctico pueda pretenderse un pronunciamiento de los tribunales al respecto. En consecuencia, ante la absoluta falta de consentimiento por parte del cliente, debe declararse radicalmente nulo el contrato de comercialización o adquisición de obligaciones subordinadas. Sin que tampoco sea atendible el argumento de la parte demandada relativo a la caducidad de la acción, puesto que tratándose de nulidad absoluta, la acción es imprescriptible (por todas, Sentencia de esta Sala 178/2013, de 25 de marzo). [...]»

Y, en este punto, crucial, debemos recordar cómo la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, en su FJ 16º nos dejó dicho que:

«El acreedor, en este caso la AEAT, en tanto ostenta un interés legítimo, puede ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, pues se trata de una nulidad «ipso iure» [por virtud del Derecho, por determinación de la ley], insubsanable y con efectos «erga omnes» [frente a

todos][...]. El fraude de acreedores constituye en este caso un elemento determinante de la legitimación, pues el acreedor está legitimado para ejercitar la acción de nulidad justamente por el hecho de haber sido defraudado mediante la simulación de un negocio traslativo que impidió trabar los bienes del deudor para la satisfacción de su crédito. Refuerza además la justificación del régimen de nulidad contractual pues tal justificación se encontraría no solamente en el defecto interno derivado de la carencia de uno de los elementos esenciales del contrato (art. 1261 del Código Civil) sino también en el elemento defraudatorio que impide que pueda otorgarse protección jurídica a tal apariencia.»

Es sabido que el cambio operado en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en relación a la prescripción y la responsabilidad tributaria ha determinado una evolución interpretativa²³ desde una «anterior jurisprudencia» que avalaba la forma de trabajar de recaudación hasta una «nueva y reciente jurisprudencia», que introduce dos cambios relevantes, que, por lo que ahora interesa, pueden glosarse así:

- Que es precisa la previa declaración del responsable para que pueda operar la extensión de efectos interruptivos de la acción de cobro en el mismo por lo actuado con otros obligados al pago.
- Que para lograr tal extensión es preciso el conocimiento formal del obligado tributario a cuya carrera prescriptiva de cobro va a afectar.

Y si bien puede entenderse esta necesidad de plazos concisos y conocidos para la declaración de responsabilidades tributarias, surge la cuestión de cómo abordar el fraude de acreedores que padece el acreedor público.

Ya lo hemos dicho y aún lo repetiremos, cuando quien sufre el fraude de acreedores es el acreedor público, a los remedios civiles, con plena compatibilidad se añadirán la autotutela administrativa, de suerte que el acreedor público tendrá a su disposición un remedio propio y específico, cual es el artículo 42.2 a) LGT.

Este precepto nos viene a decir que serán responsables solidarios del pago de lo debido y hasta el importe del valor de los bienes y derechos ocultados, los que con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria hayan sido causantes o colaboradores en dicha ocultación.

Vemos con nitidez que estamos hablando de lo mismo, de fraude de acreedores, que la conducta sufrida por el acreedor es la misma y que lo que diverge es el remedio aplicado:

- Es por ello que la jurisprudencia, ya contenciosa, nos tiene dicho que la facultad contenida en el artículo 42.2 a) LGT permite la protección del crédito público sin necesidad de acudir a acciones de nulidad o rescisión²⁴.

23 Así, la STS de 15 de septiembre de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 2851/2021, ECLI:ES:TS:2023:3679, FJ 6º punto 9º.

24 Así podemos leerlo en la STS de 20 de junio de 2014, Contencioso sec. 2ª, rec.cas. 2866/2012, ECLI:ES:TS:2014:2529, o en la STS de 14 de diciembre de 2017, Contencioso, sec. 2ª rec.cas. 1847/2016, ECLI:ES:TS:2017:4513.

- Y es por ello que la jurisprudencia civil nos tiene dicho que las responsabilidades por ocultación, propias de las autotutelas, y la nulidad por simulación por causa ilícita, responden a un sustrato común, el fraude de acreedores²⁵.

Así pues, podemos y debemos preguntarnos ¿qué hacer ante la prescripción de la posibilidad de declarar responsabilidades administrativas del artículo 42.2 a) LGT?

La respuesta se nos antoja evidente y la encontramos en la nota de criterio de 29 de mayo de 2024, titulada «Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público»²⁶:

- «[...] Puede suceder que haya prescrito el derecho a declarar la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) LGT.

Pues bien, nada impide si se dan sus requisitos que la Administración tributaria acuda a la acción de nulidad por simulación que, como es por todos sabido, es por definición imprescriptible como puede leerse, por ejemplo, en la STS 19-11-2015, Civil recurso de casación 1329/2014.»

Y este proceder, ni es abuso de derecho, ni es contrario a la doctrina de los actos propios, ni nada por el estilo, es mera continuación de actuación recaudatoria en pos de la recuperación del crédito público, pues sucede que la pretensión de cobro de la Hacienda Pública acudiendo a remedios civiles ante el fraude de acreedores, no es sino su obligación²⁷.

2.15. Sobre el posible ejercicio conjunto de la nulidad por simulación por causa ilícita con el remedio pauliano

Hemos partido de la idea de que el acreedor público, para la defensa recaudatoria del crédito público, tendrá a su disposición tanto la autotutela administrativa como los remedios civiles y ambas vías serán compatibles y necesarias, especialmente para el caso de que, donde no llegue la autotutela sí puedan llegar los remedios civiles.

Y hemos querido subrayar que la relación entre todas estas facultades y remedios, – los civiles y los propios de la autotutela– será de plena compatibilidad.

Y, desde luego estará a disposición del acreedor público –del mismo modo que lo está para el acreedor privado–, la interesante posibilidad de combinar remedios civiles en unidad de acto, posibilidad que, dicho sea de paso, para el acreedor público, será más bien una obligación, pues lo que para el acreedor

²⁵ Puede consultarse la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, FJ 8º.

²⁶ Sede de la Agencia Tributaria: Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público.

²⁷ Puede consultarse la tantas veces citada STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753.

privado es principio dispositivo, para el acreedor público es necesidad de eficacia.

Y es que, ambas dos, son acciones acumulables, siendo imprescriptible la de simulación y sometida a caducidad el remedio pauliano, como nos destaca la STS de 5 de julio de 2010, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1748/2006, ECLI:ES:TS:2010:5403²⁸.

De tal suerte opera un equilibrio entre las potencias y las demandas de los remedios, demandando menos prueba el remedio pauliano, se ve sujeto a una ominosa caducidad, y siendo imprescriptible la nulidad, pero de onerosa prueba; en todo caso, de cara a su ejercicio combinado, la nulidad lo será con carácter principal y la pauliana con carácter subsidiario, como nos advierte la STS de 3 de noviembre de 2015, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 2328/2013, ECLI:ES:TS:2015:4471²⁹.

No podemos ahora abordar el estudio de la acción pauliana³⁰, pero sí queremos hacer cita de GUTIÉRREZ PÉREZ³¹ cuando con elogiada claridad nos dice que «el código civil no dispone únicamente de la acción pauliana como mecanismo de protección del derecho de crédito frente al fraude de acreedores. La

28 En cuyo FJ 3º, en el punto 30, podemos leer que:

«[...] 30. La respuesta a la cuestión así planteada exige analizar si estamos ante un supuesto de caducidad, el día inicial de cómputo del plazo y la posibilidad de que el mismo quede suspendido por imperativos de lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, pero antes de entrar en su análisis conviene precisar: 1) Que, como afirma la sentencia número 278/2008, de 6 de mayo, la acción de nulidad y la de rescisión son acumulables, siendo imprescriptible la de nulidad ya que, razona la sentencia número 722/2005, de 14 de octubre «tanto los vicios de inexistencia como los de nulidad radical de los actos y negocios jurídicos no son susceptibles de sanación por el transcurso del tiempo», y sujeta a plazo de caducidad la rescisoria ya que el fraude de acreedores parte de la base de un negocio válido. [...]»

29 En cuyo FJ 3º se nos dice que:

«5.- Dada la dificultad de probar el elemento intencional del propósito común de defraudar los derechos del acreedor mediante la celebración del contrato, la acción rescisoria deviene especialmente útil para lograr la protección del derecho de crédito, aunque con las limitaciones que suponen su plazo de caducidad (cuatro años, art. 1299 del Código Civil) y el requisito de la subsidiariedad, pues solo puede ejercitarse cuando el perjudicado carezca de todo otro recurso para obtener la reparación del perjuicio (art. 1294 del Código Civil), si bien tal requisito ha sido también flexibilizado por la reciente jurisprudencia, que no considera necesaria la acreditación de la insolvencia del deudor en un juicio previo y permite su prueba en el mismo proceso en donde se pretende la rescisión del acto o negocio fraudulento (sentencias de esta Sala de 18 de julio de 1991, y núm. 510/2012, de 7 de septiembre).

Por tanto, como se ha adelantado, es admisible que el ejercicio de estas acciones se realice acumuladamente (sentencias de esta Sala núm. 278/2008, de 6 de mayo, y 422/2010, de 5 de julio), siendo lo habitual que se ejercite con carácter principal la acción de nulidad y, de forma subsidiaria, la acción rescisoria, para el caso de que no resultara suficientemente acreditada la concurrencia de los requisitos más estrictos exigidos en la acción de nulidad (bien por simulación, bien causa ilícita) respecto de los exigidos en la acción rescisoria. [...]»

30 Baste emplazar a la lectura de la STS de 7 de septiembre de 2012, Civil, sec. 1ª, rec.cas. 560/2010, ECLI:ES:TS:2012:7508, que en nuestra opinión contiene el más completo estudio sobre la acción pauliana y, muy principalmente, sobre sus presupuestos objetivo y subjetivo.

Acaso lo más notable sea cómo la Sala, en su FJ 2º articula y diseña la acción pauliana «en torno a la protección institucional del derecho de crédito, bajo el fundamento primario que otorga la responsabilidad patrimonial de nuestro artículo 1911 del Código Civil», de modo que «se trata, por así decirlo, parafraseando en clave la literalidad del artículo 1111, de tutelar y favorecer el «cobro de lo debido» desde la efectividad del derecho de crédito, tomada en su propia consideración normativa, y no desde la conexión con otros conceptos próximos, pero claramente diferenciales (dolo, simulación, equidad, etc.)»

distinta naturaleza que puede aportar el «fraude de acreedores», bien como *causa* del contrato o como su *consecuencia*, permite que, junto a la acción pauliana, el acreedor pueda alternativamente ejercitar, en su caso, con carácter principal la acción de *nulidad por simulación absoluta* y la acción de *nulidad por causa ilícita*, [...]».

Y contraponiendo potencias y requisitos de sendos remedios, destaca la autora cómo «[...] estas dos acciones poseen como principal problema la dificultad de probar el *elemento intencional* del propósito común de las partes de defraudar los derechos de crédito de los acreedores mediante la celebración del contrato. Por esta razón, la acción pauliana, tras la flexibilización de sus requisitos, tiene más visos de prosperar. Esta circunstancia explica que sea habitual que el ejercicio de estas acciones se efectúe acumuladamente y, con carácter principal, se interponga la acción de nulidad y, de forma subsidiaria, la acción pauliana. [...]»

A título de reflexión final y tal y como decíamos, este ejercicio combinado de remedios, para el acreedor público no debería ser una opción, sino una obligación, pues sobre el mismo pesa un deber de eficacia.

2.16. La idoneidad de la prueba indiciaria para la simulación en fraude de acreedores

Lo difícil de la simulación es probarla.

Así, DE CASTRO Y BRAVO³² ya nos advertía de que «La simulación supone ya la confección artificiosa de una apariencia, destinada a ocultar la realidad que la contradice. Por ello mismo, el negocio simulado corrientemente está adornado de todos los requisitos externos de legalidad y seriedad (p.ej., constancia en escritura pública, inscripción en Registros) y se han borrado con cuidado las huellas de la simulación. Se crea así una apariencia de firmeza difícilmente quebrantable. [...]».

Sobre esta dificultad probática de la simulación PICÓ JUNOY³³ advierte que «es lógico si tenemos en cuenta que los contratantes actúan externamente de forma diferente a lo que interiormente desean, ocultando así una voluntad deseada que resulta muy difícil evidenciar. Frente a los terceros, los documentos y actos públicos efectuados cumplirán todas las formalidades legales, y las partes habrán realizado todo tipo de actuación para eliminar cualquier rastro de sus verdaderas voluntades.»

Esta idea, reiterada en la STS de 18 de abril de 2013, Civil sección 991, rec.cas. 1878/2009, ECLI:ES:TS:2013:3009, FJ 11º debe completarse con la plena consolidación de la tendencia a la objetivación para el remedio pauliano o sobre cómo el daño para a ser el elemento central de la acción, afirmada por la STS de 3 de noviembre de 2015, Civil, sec. 1ª, rec.cas. 2328/2013, ECLI:ES:TS:2015:4471.

31 GUTIÉRREZ PÉREZ, E., «La acción pauliana vs. El delito de alzamiento de bienes: ¿Una cuestión de «indignación» del acreedor?» *InDret 1.2024*, páginas 189 y 190.

32 DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. 1971, páginas 366º 368.

33 PICÓ JUNOY, J., «Los indicios en la prueba de la simulación contractual» *InDret 3/2017*. Página 6.

Y es ineludible la cita de FERRARA³⁴ cuando señalaba que «respecto a terceros, por consiguiente, ajenos a la simulación, la prueba no sufre restricciones: todo medio de prueba es admitido para descubrir la apariencia o la falsedad del contrato por el cual reciben un daño presente o la amenaza de otro futuro. No sería justo, en efecto, prohibir a los terceros la prueba testifical o de presunciones, puesto que se hallan siempre en la imposibilidad de procurarse una prueba escrita de la ficción llevada a cabo por otros sin su conocimiento.»

Y es notable cuando prosigue argumentando que «verdaderamente eficaz, y de resultado, sólo tenemos la prueba por *presunciones*, que es el auxilio al que normalmente acuden los terceros al impugnar la simulación. La simulación como divergencia psicológica que es de la intención de la intención de los declarantes, se substrahe a una prueba directa, y más bien se induce, se infiere del ambiente en que ha nacido el contrato, de las relaciones entre las partes, del contenido de aquél y circunstancias que lo acompañan. La prueba de la simulación es indirecta, de indicios, de conjeturas (*per coniecturas, signa et urgentes suspiciones*) y es la que verdaderamente hiere a fondo a la simulación, porque la combate en su mismo terreno. [...]»

Sabias palabras, y a renglón seguido observa el autor cómo «[...] se necesita poner de relieve primeramente la *causa simulandi*. Este ha de ser siempre el punto de partida: buscar el motivo de la simulación para levantar después sobre fundamento sólido el edificio de la prueba». Y procediendo ya al estudio de lo que nos atañe, la enajenación simulada en fraude de acreedores, advierte de que «la *causa simulandi* está en el interés del deudor de salvar su patrimonio, burlando a sus acreedores».

Un prolijo desarrollo de estas cuestiones, y una lectura ineludible es MUÑOZ SABATÉ³⁵, que partiendo de la dificultad probática de la simulación extrae la triple consecuencia de dar entrada como medio idóneo a la prueba por presunciones, así como matizar el onus probandi de la mano del principio de facilidad probatoria y proponer pasar a primer plano los indicios endoprocesales (la simulación obliga al simulador a una defensa cerrada en el proceso, –negar, dar respuestas evasivas– pero este cerrojo actúa como indicio de la simulación).

Así sucede en suma y conclusión que «el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad»³⁶ acarrea por fuerza que el principal problema en esta materia será el de la prueba, como advierte la STS de 4 de abril de 2012, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 149/2009, ECLI:ES:TS:2012:2139³⁷ y que las presunciones serán el medio idóneo de prueba de la simulación, como afirma la STS de 13 de mayo de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 762/2014, – ECLI:ES:TS:2016:2042³⁸.

34 FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, Revista de Derecho Privado 1931. 2ª edición. Páginas 396 y siguientes.

35 MUÑOZ SABATÉ, L., *La prueba de la simulación*. Editorial Temis 2011, páginas 45 y siguientes.

36 Expresión ésta frecuente en la jurisprudencia, así por ejemplo la STS de 18 de marzo de 2008, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 361/2001, FJ 4º.

37 En cuyo FJ 2º podemos leer que:

«[...] El problema de la simulación es la prueba de la misma; las propias partes, al ir de común acuerdo, no siempre dejan pruebas o, al menos, indicios claros de su presencia, por lo que normalmente será

Restaría por hacer referencia a la relación de indicios más habituales en la prueba de la simulación, cuestión que excede el ámbito de este estudio, pudiendo encontrar una relación de los más usuales en PICÓ JUNOY³⁹, viniendo a ser los que cita, por ejemplo, la SAP de Cádiz de 29 de noviembre de 2016, Sala de lo Civil sección 2ª, recurso 130/2016 ECLI:ES:APCA:2016:2062⁴⁰.

2.17. Selección de casos de tutela del crédito público tributario acudiendo a la nulidad por causa ilícita

Ya expuesta la figura podemos concluir su estudio seleccionando, de la producción jurisprudencial civil, casos de defensa triunfante del crédito público tributario acudiendo a la nulidad por causa ilícita, así como casos en los que la sombra del crédito público tributario es alargada. En todos ellos, como se verá, desde diferentes perspectivas, nuestro postulado de partida, cual es el de la plena compatibilidad de remedios, se impone como una necesidad ineludible.

2.17.1. El caso de la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, estudio completo sobre la nulidad por causa ilícita en protección del crédito tributario y su relación con la autotutela

En el caso analizado por esta sentencia, sucedió que una sociedad deudora por IVA se deshizo de sus bienes embargables a favor de otras vinculadas, en evidente fraude de acreedores, y el problema fue que lo hizo a finales de 1994, cuando aún no tenía la Hacienda Pública el artículo 131.5 de

preciso acudir a la prueba de presunciones (así lo expresa la sentencia de 11 de febrero de 2005). Ello, en el bien entendido que la simulación, como ha reiterado la jurisprudencia, es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del juzgador de instancia. Así lo dicen las sentencias de 31 de diciembre de 1999, 6 de junio de 2000, 17 de febrero de 2005, 20 de octubre de 2005, que coinciden en afirmar: «la doctrina jurisprudencial ha declarado que es facultad peculiar del Juzgador de instancia la estimación de los elementos de hecho sobre los que ha de basarse la declaración de existencia de la causa o de su falsedad o ilicitud igualmente, la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del Juzgador de instancia».

38 En el FJ 2º encontramos una interesante afirmación, así:

«[...] hemos reiterado que las presunciones son medio idóneo de prueba de la simulación [STS 178/2013, de 25 de marzo (Rec. 2210/2010), y las en ella citadas], [...]».

39 PICÓ JUNOY, J., «Los indicios en la prueba de la simulación contractual» InDret 3/2017.

40 Ya en su FJ 3º se pasa a referir y definir los indicios simulatorios más relevantes:

«[...] 1. Causa simulandi (conurrencia de causa o motivo que lleva a las partes a dar la apariencia de negocio jurídico a uno que no existe). [...] 2. Omnia bona (venta o gravamen de todo el patrimonio del simulador o la parte más selectiva del mismo). [...] 3. Affectio (existencia de relaciones familiares, de amistad, dependencia, negocios o de otro modo vinculen al simulador y su cómplice). [...] 4. Subfortuna (falta de capacidad económica del adquirente para atender las obligaciones asumidas en el contrato que se impugna por simulado). [...] 5. Pretium confesus (precio no entregado de presente en contratos de compraventa simulados). [...] 6. Pretium vilis (precio bajo de las fincas que se han transmitido). [...] 7. Tempus (tiempo y momento sospechoso del negocio que se realiza). [...] 8. Celeritas (urgencia de la formalización de las transmisiones). [...] 9. Retentio possessionis (inexistencia de ocupación posesoria por parte del adquirente de la cosa transmitida y la correlativa continuación en la posesión por parte del transmitente). [...]».

la Ley 230/1963, General Tributaria. De todas formas, la AEAT instó la declaración de responsabilidad por ocultación, pero el Tribunal Económico Administrativo Central rechazó esta aplicación retroactiva de la Ley 25/1995; y cegada esta posibilidad la AEAT instó acción judicial civil de nulidad absoluta por simulación por causa ilícita, con fundamento en el fraude de acreedores. Tanto en primera instancia como en apelación se estimó la pretensión de la AEAT, que confirma el Supremo.

Ya hemos dicho que esta sentencia contiene el más completo y perfecto estudio sobre la materia que nos ocupa, y ya hemos referido parte de sus doctrinas, queriendo ahora, hacer un breve comentario integral de la misma.

De la misma, son estas las cuestiones que deben ser destacadas, todas ellas jurisprudencia aplicable a la tutela civil del crédito público tributario:

1. La cuestión causal y la causalización de los motivos, FJ 3º, ya se ha visto como se aborda la doctrina de la causalización de los motivos, y particularmente de los ilícitos.
2. La cuestión terminológica, la causa ilícita no lo será del negocio, sino de la simulación, FJ 3º, ya vimos cómo la causa ilícita no lo será del contrato, sino de la simulación, patología ésta que necesariamente determinará la nulidad absoluta.
3. De las consecuencias de la causa ilícita, legitimación activa y reproche, FJ 3º, es la simulación, la creación de una mera apariencia lo que acarrea la nulidad, pero el fraude de acreedores, como causa de la simulación determinará la legitimación activa del acreedor público burlado, reforzando el reproche legal, pues el fraude es odioso.
4. Aplicación de oficio de la nulidad por causa ilícita, FJ 3º, este vicio de nulidad podrá ser apreciado de oficio por los tribunales.
5. Doctrina de los actos propios y derivación previa por ocultación y ulterior nulidad por simulación, FJ 8º. Refiere la Sala que no hay contradicción alguna en el hecho de haber promovido una derivación de responsabilidad por ocultación que, una vez malograda, conlleva proseguir la acción recaudatoria con una acción de nulidad por causa ilícita.
6. La cuestión de la legitimación de los simulantes y su relación la legitimación de los terceros perjudicados, FJ 8º, donde encontramos una interesante reflexión, pues la Sala recuerda cómo «ha declarado que la doctrina de los actos propios no impide la legitimación impugnatoria de los simulantes entre sí en el caso de simulación contractual porque se está atacando un contrato sin realidad ni efecto jurídico alguno», y de esto extrae como lógico corolario que «Si ello ocurre con los propios contratantes, con más razón ha de reconocerse tal criterio legitimador a los terceros que no participaron en la apariencia de negocio».
7. Sobre cómo tiene la AEAT a su alcance los diversos remedios tuitivos del crédito, FJ 8º. Esta idea es central y refiere la Sala que «Los diversos instrumentos jurídicos están a disposición de los particulares y

las administraciones para ser ejercitados, y si una vía no ha dado el resultado buscado (en este caso porque el Tribunal Económico Administrativo Central consideró que se estaba aplicando retroactivamente la norma que permitía la derivación), puede la administración utilizar otra de las que el ordenamiento jurídico pone a su disposición. Y no es correcto que exista contrariedad entre lo alegado en uno y otro, como se ha explicado.»

8. Sobre cómo las responsabilidades por ocultación propias de las autotutelas y la nulidad por simulación por causa ilícita responden a un sustrato común, el fraude de acreedores, FJ 8°. Otra idea crucial destacada por la Sala cuando nos dice que «Tampoco se observa incompatibilidad entre la derivación de responsabilidades en vía administrativa (que no el ejercicio de una acción de rescisión, como se alega por los recurrentes) y el posterior ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil cuando tal derivación ha sido anulada, pues ambas parten de un mismo sustrato común: la existencia de un ocultamiento malicioso del bien susceptible de traba mediante la apariencia de una transmisión ficticia.»
9. La pretensión de cobro de la Hacienda Pública acreedora acudiendo a remedios civiles no es sino su obligación, FJ 10°. Idea nítida cuando se nos dice que «[...] la pretensión de la AEAT de cobrar la deuda tributaria evitando que maniobras fraudulentas hagan inviable el cobro no sólo no es un abuso de derecho, sino que es una obligación de la misma. Que se reúnan los requisitos necesarios para el éxito de la acción es cuestión ajena al abuso de derecho y será examinado en los motivos en que se plantean tales cuestiones».
10. La legitimación de la Hacienda Pública acreedora para interponer la acción de nulidad por simulación en defensa de su derecho de crédito, FJ 12°. Se afirma categóricamente, «la existencia de un crédito tributario declarado por un acto administrativo, cuya validez se presume en tanto no sea anulado y es eficaz en tanto no sea anulado o suspendida cautelarmente su eficacia, constituye en principio un título suficiente para otorgar legitimación activa a la AEAT para ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta de los negocios jurídicos que impiden la efectividad del cobro de dicho crédito tributario».
11. La relación entre la tutela civil y el acto administrativo declarativo del derecho de crédito, FJ 12°, donde se nos dice que, para la jurisdicción civil dicho acto administrativo declarativo del derecho de crédito es «presupuesto lógico de su decisión, sin que pueda ser revisado en la vía jurisdiccional civil».
12. La simulación como cuestión de hecho, que se revela por pruebas indiciarias, cuya apreciación probatoria debe ser respetada en casación, FJ 14°, donde se recuerda que la determinación de la concurrencia de simulación en un determinado negocio jurídico es una cuestión de hecho, cuya prueba corresponde, por tanto, apreciar a la Sala de instancia.

13. El fraude de acreedores como causa de la simulación y su consecuencia, la nulidad absoluta por causa ilícita, FJ 16^º⁴¹, donde se afirma sin fisuras que el fraude de acreedores, puede amparar la acción rescisoria de los artículos 1.290 y siguientes del Código civil, pero también una acción de simulación absoluta por ilicitud de la causa, del artículo 1.275 CC. En tal caso, con la mención a la «causa ilícita», se está haciendo referencia a la causa de la simulación y no a la causa del negocio, pues tal negocio, como mera apariencia, carecía de causa en sentido negocial.
14. Sobre cómo la nulidad por simulación descansa tanto en la carencia de causa de la mera apariencia contractual como en el elemento fraudatorio, el cual no puede ser amparado por el derecho, y constituye un elemento de legitimación del acreedor y a la postre refuerza la nulidad contractual. FJ 16^º, que concluyó con un texto revelador que merece ser reproducido «El acreedor, en este caso la AEAT, en tanto ostenta un interés legítimo, puede ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, pues se trata de una nulidad «ipso iure» [por virtud del Derecho, por determinación de la ley], insubsanable y con efectos «erga omnes» [frente a todos][...]. El fraude de acreedores constituye en este caso un elemento determinante de la legitimación, pues el acreedor está legitimado para ejercitar la acción de nulidad justamente por el hecho de haber sido defraudado mediante la simulación de un negocio traslativo que impidió trabar los bienes del deudor para la satisfacción de su crédito. Refuerza además la justificación del régimen de nulidad contractual pues tal justificación se encontraría no solamente en el defecto interno derivado de la carencia de uno de los elementos esenciales del contrato (art. 1261 del Código Civil) sino también en el elemento defraudatorio que impide que pueda otorgarse protección jurídica a tal apariencia.»
15. De los caracteres de la nulidad por simulación por causa ilícita, por fraude de acreedores, ipso iure, erga omnes e imprescriptible, FJ 16^º, donde se dice expresamente que «El acreedor, en este caso la AEAT, en tanto ostenta un interés legítimo, puede ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, pues se trata de una nulidad «ipso

41 Es destacable la cita que se hace a la STS de 16 de octubre de 2006, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 5151/1999, ECLI:ES:TS:2006:6117, en cuyo FJ 5º, se enfrentó la alegación de que «la sentencia confunde o mezcla argumentos de la acción rescisoria, de la reacción frente al fraude, con la cuestión de nulidad por simulación», y se contesta que:

«[...] la idea y la expresión de un fraude conviene también a los supuestos de simulación absoluta como expresión del propósito empírico de las partes que diseñan una operación aparente precisamente para evitar que el bien cuya transmisión se finge quede sometido a la ejecución entablada. Esto es, que la expresión o la constatación del fraude no conduce necesariamente al remedio de la acción revocatoria o pauliana, sino que, cuando además de producirse el intento fraudatorio, se hayan dado otras circunstancias, como es en el caso la inexistencia de causa, la falta de precio, puede decirse que, además de fraude, no hay contrato. La incompatibilidad señalada por la jurisprudencia entre una acción dirigida a establecer la nulidad y otra (la revocatoria o pauliana) que presupone la validez, pero en la que el fraude determina la ineficacia relativa (Sentencias de 10 de octubre de 2001 , 7 de junio de 1990 , 30 de mayo de 1997 , 17 de abril de 1943 , etc.) no puede llevarse al efecto de que una y otra no puedan ser ejercitadas en la misma demanda, si bien una con carácter principal y la otra, como corresponde a su naturaleza, subsidiaria (artículos 1291.3º y 1294 CC ; Sentencias de 14 de diciembre de 1993 , 28 de junio y 5 de diciembre de 1994, 28 de diciembre de 2001 , 31 de diciembre de 2002, etc.).»

iure» [por virtud del Derecho, por determinación de la ley], insubsanable y con efectos «erga omnes» [frente a todos][...].»

A modo de conclusión, recoge esta STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753 lo que sería la jurisprudencia aplicable a la tutela civil del crédito público tributario, que puede glosarse en que la nulidad absoluta dimana de la simulación, cuya causa podrá ser lícita o ilícita; de ser ilícita la causa, lo sería no del contrato, sino de la simulación; y de consistir en el fraude del acreedor público serán sus consecuencias otorgar legitimación activa al acreedor público para promover la nulidad por simulación y reforzar el régimen de dicho remedio, pues es odioso el fraude.

2.17.2. Dos casos reveladores de fiducia cum amico orquestada en fraude del acreedor público: las STS de 30 de mayo de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 537/2014, ECLI:ES:TS:2016:2564 y STS de 10 de junio de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2219/2013, ECLI:ES:TS:2016:3043

Comenzaremos con la STS de 30 de mayo de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 537/2014, ECLI:ES:TS:2016:2564.

En este caso el *dramatis personae* lo componían tres matrimonios uno de ellos, como fiduciantes y los otros dos como fiduciarios. Y sucedió que en fecha 16 de diciembre de 1993, se otorgó contrato de fiducia cum amico, por el que las participaciones que fueron de los fiduciantes, pasaron a figurar como de los fiduciarios, que se comprometieron a llevar la empresa bajo las órdenes de los primeros y a la devolución de los títulos cuando les fuese demandado dicho retorno. Y solicitado que fue el retorno de los bienes surgió el pleito, pues los fiduciarios alegaron ausencia de buena fe y que se les debían gastos. La primera instancia estimó la petición de los fiduciantes, ordenando las devoluciones, pero no así la apelación.

La Audiencia Provincial, advirtió cómo todos reconocieron que la «fiducia se había firmado porque tuvieron una inspección muy importante en su empresa, y se lo aconsejaron sus asesores. Añadió que se imaginaba que, si no hubiesen podido pagar, tenían la fiducia separada y que «para que los acreedores no conocieran [...]». Añadió acto seguido que a los acreedores se les pagó todo». Y siendo así la causa ilícita de la fiducia entendió la Audiencia causa torpe común a todos los contratantes, y de aplicación por ello el artículo 1.306 CC, no procediendo restitución alguna.

El Supremo casa ahora a la Audiencia, y afirma en su contundente FJ 2º⁴² que, «el contrato se había firmado con el fin de ocultar los títulos a los acreedo-

42 Donde podemos leer que:

«Frente a esta pretensión, la sentencia recurrida, que no ha negado que se había convenido una fiducia cum amico, razona que el contrato se había firmado con el fin de ocultar los títulos a los acreedores de los demandantes, lo que vició de ilicitud la causa del contrato. Motivo por el cual entiende que no puede reclamarse a los demandados nada en virtud del dicho contrato, conforme a lo prescrito en el art. 1306 CC. Esta posición es contraria a la jurisprudencia de esta Sala que, en supuestos como el

res de los demandantes, lo que vició de ilicitud la causa del contrato» y sucede que en esta tesitura, de causa ilícita por fraude al acreedor público, no será de aplicación el artículo 1.306 CC, sino la *restitutio in integrum*.

Similar, pero más sugerente, por lo desenfadado del reconocimiento de la causa *simulandi* es el caso estudiado por la STS de 10 de junio de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2219/2013, ECLI:ES:TS:2016:3043.

En este caso un individuo y su hermano, como fiduciantes, en 1996 se deshicieron de su patrimonio societario en favor de un tercero fiduciario, supuestamente a título de fiducia *cum amico*. Difunto el fiduciario, el fiduciante interpuso demanda frente a sus herederos, entendiéndolo que la defunción del fiduciario era causa de extinción de la fiducia *cum amico*, solicitando que se declarase la extinción de susodicho contrato de fiducia así como la restitución íntegra in natura de los bienes y derechos entregados en su día al finado.

Estas pretensiones prosperaron en las instancias, dado que se apreció causa lícita en la fiducia y se entendió que la defunción del fiduciante era causa de extinción de la misma, procediendo por ello la restitución. Pero los herederos del fiduciario persistieron en casación, afirmando que no hubo tal causa lícita, pues los fiduciantes al tiempo de ceder su patrimonio societario lo que buscaban principalmente era burlar al acreedor público, sabiéndose deudores a título de responsables frente a la Hacienda Pública y frente a la Seguridad social. Los susodichos herederos entendieron que el contrato de fiducia carecía de causa o adolecía de causa falsa, y siendo la causa torpe común a ambos contratantes, carecían de acción entre ellos por virtud de la regla «*nemo auditur*» del artículo 1.306 CC, no procediendo restitución alguna⁴³. La casación es magistral, casa las instancias, pues si lo que se buscaba era soslayar a los acreedores públicos

presente, afirma: «lo que no se puede pretender es aprovechar la existencia de una finalidad fraudulenta en el pacto de fiducia *cum amico* para negar toda eficacia inter partes a dicho pacto y consolidar definitivamente una propiedad aparente, faltando así a la confianza depositada por el fiduciante cuando consintió que fuera ella la que apareciera externamente como titular única del bien de que se trata» (sentencias 182/2012, de 28 de marzo, y 648/2012, de 31 de octubre). De este modo, en un supuesto como el presente de fiducia *cum amico*, frente a la reclamación de las participaciones y acciones objeto de la fiducia, los fiduciarios no podían oponer la previsión contenida en el art. 1306 CC respecto de la concurrencia de causa torpe, para eludir el cumplimiento de la obligación de restituir las participaciones y acciones cuya propiedad no llegó a ser realmente transmitida entre las partes, en un sistema de transmisión de la propiedad causalista como el nuestro.»

43 Todo esto lo explica a la perfección el FJ 1º en sus puntos finales, y debe reconocerse lo desenfadado del reconocimiento de la causa *simulandi* que no era otra que zafarse de seguras responsabilidades tributarias, así:

«4. Ambas instancias consideran probada la existencia del negocio fiduciario, bajo la modalidad *cum amico*, y el carácter instrumental (meramente formal) de las compraventas simuladas de 14 de marzo y 24 de julio de 1996.

5. A los efectos que aquí interesan, el demandante, en su escrito de demanda, manifiesta lo siguiente (fundamento de derecho tercero):

«[...] Como puede comprobar el Tribunal de la documental acabada de referenciar, nuestro mandante Don Mariano después de un largo periplo procesal y judicial, tuvo finalmente que hacer frente a cantidades que superan los TRESCIENTOS MIL EUROS, como consecuencia de deudas tributarias acumuladas en los años 1.990, 1.991, 1.992 y 1.993, en tanto que garante subsidiario por su labor en la gestión social de empresas integrantes del GRUPO [...]. Unas cantidades que, como se documentará con posterioridad en este escrito de demanda, fueron abonadas por el propio GRUPO SOCIETARIO, articulándose a través de préstamos ficticios.

–y por añadidura a los cónyuges– su causa es necesariamente ilícita, el fraude creditoris⁴⁴; y además, en tal tesitura no opera como es sabido, el artículo 1.306

«Después de este breve inciso documental y volviendo la vista al año 1.996, nos encontramos con una situación de hecho en la que nuestro mandante tiene articuladas a su alrededor una pluralidad de sociedades de las que era el partícipe mayoritario, a la vez que administrador y gestor social. Por ello, se le hizo saber que podía llegar a responder subsidiaria y solidariamente, con todo su patrimonio –y entre éste las participaciones sociales y acciones de las mercantiles del grupo–, de las sanciones que los dos Órganos público-estatales tuvieran a bien interponer contra las personas jurídicas que administraba y era titular mayoritario, una vez agotados todos los recursos que la Legislación sectorial le permitiese. Una responsabilidad de tipo subsidiaria que crearía, llegado el caso, una situación de hecho en la que podía llegar a desaparecer la estructura empresarial constituida, tal y como se había articulado con tanto esfuerzo y tesón, si finalmente le eran embargadas y posteriormente ejecutadas en subasta pública esas participaciones sociales y acciones del Grupo.

«Por todo ello y a la vista de lo que sucedería irremediamente a largo plazo, –su separación matrimonial y su más que posible responsabilidad personal de deudas tributarias elevadísimas–, en el citado 1.996 nuestro mandante tuvo que tomar la decisión de ceder formal y temporalmente su negocio, con el objetivo de salvaguardarlo de injerencias externas, injerencias que habrían provocado un grave y quizá definitivo perjuicio a su organización empresarial –no olvidemos que nos encontramos ante un negocio cuyo objeto social resulta ser muy específico, competitivo y difícil de gestionar para personas que no se han curtido durante años de su especial idiosincrasia–, accediendo por consejo estricto de personas de su confianza ceder ficticia y temporalmente la propiedad de su negocio, pero manteniendo su control y la unidad del mismo «en la sombra», ASEGURANDO ESO SI Y SIN NINGÚN GÉNERO DE DUDA, EL ESTRICTO CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES PERSONALES Y SOCIALES COMO DEUDOR Y/O GARANTE SUBSIDIARIO DE TERCEROS, EN ESTE CASO LA AGENCIA TRIBUTARIA.

«Y estos fueron, por lo tanto y en virtud de los hechos expuestos, los motivos por los que nuestro mandante cedió temporalmente en fiducia el control de las sociedades que se encontraban totalmente «limpias» [...]. Una cesión temporal que debía articularse a favor de una persona de su estricta confianza, que a su vez conociese el sector específico en el que desarrollaban la actividad económica del transporte de mercancías. Y toda vez que la persona en quien más confiaba, su hermano, también se encontraba en su misma situación – ambos eran administradores solidarios de la mayoría de las sociales implicadas–, decidió enarbolar el negocio fiduciario con Don Fructuoso, su delegado en la ciudad de Madrid y persona con la que compartía las participaciones sociales en las que se dividía el capital social de Ecot. [...]»

44 No puede ser más claro ni contundente el FJ 3º en su punto 2º, el intentar zafarse con artificios de una segura responsabilidad tributaria como administrador societario, es constitutivo de causa simulandi y acarrea nulidad por simulación por causa ilícita, con sus ineludibles consecuencias, así: «2. Por la fundamentación que a continuación se expone, el motivo debe ser desestimado.

El examen del motivo comporta dos cuestiones que, aunque estrechamente relacionadas entre sí, deben ser diferenciadas. En la primera de ellas, hay que dar respuesta a si procede la nulidad del negocio fiduciario que los demandados, aquí recurrentes, opusieron como excepción en su contestación a la demanda. Nulidad que hay que precisar que el presente caso no se produciría por la carencia de causa del negocio, o por su falsedad, tal y como formalmente alega el recurrente, sino por la ilicitud de la misma, como en el fondo denuncia el recurrente por su «finalidad fraudulenta». En la segunda cuestión, si se declara la nulidad del negocio fiduciario por causa ilícita, hay que dar respuesta al posible efecto restitutorio que se deriva de dicha declaración, esto es, bien a su improcedencia, como sostiene la recurrente sobre la base de la regla nemo auditur, propia del artículo 1306 del Código Civil, o bien a su procedencia por aplicación de la regla de la recíproca restitución dispuesta en los artículos 1275 y 1303 del Código civil, de acuerdo con la naturaleza y función del negocio fiduciario celebrado.

Centrados en la primera cuestión, no le falta razón al recurrente en su denuncia sobre la ilicitud de la causa fiduciae. Esta Sala, a tenor de la propia demanda transcrita, no puede compartir los pronunciamientos de licitud del negocio fiduciario que realizan ambas instancias. Por el contrario, la transcripción referida evidencia que la finalidad fraudulenta, lejos de poder ampararse en el ámbito subjetivo de los motivos o móviles que llevaron al fiduciante a realizar la transmisión, fue un elemento determinante de la «causa concreta» del negocio fiduciario celebrado, es decir, del propósito práctico que las partes quisieron conseguir con dicho negocio fiduciario considerado en su unidad. De ahí, que esta indisimulada finalidad fraudulenta de eludir la responsabilidad patrimonial del fiduciante, de la que fue partícipe el fiduciario, comporte la nulidad del negocio fiduciario en cuanto se opone a las leyes en sentido de lo dispuesto en el artículo 1275 del Código Civil. [...]».

CC, sino que muy al contrario procede dar aplicación a la regla de la recíproca restitución dispuesta en los artículos 1275 y 1303 del Código civil, desestimando así las conspicuas pretensiones de los herederos, deduciendo testimonio de lo actuado al Ministerio Fiscal a los efectos oportunos, pues los hechos enjuiciados pueden ser constitutivos de infracción penal, y condenando en costas a los susodichos herederos.

Una vez expuestas ambas sentencias, nos invitan a una serena reflexión.

La legitimación activa en pleito de nulidad por simulación será la más amplia posible pues el derecho quiere que esa apariencia simulada sea erradicada, y es por ello que es doctrina de esta Sala la de que los intervinientes en un contrato con simulación absoluta están legitimados para pedir la declaración de nulidad del contrato⁴⁵.

Y no faltarán quienes argumenten en el sentido de que este remedio civil, imprescriptible a la sazón, no deba estar al alcance de un acreedor público investido de autotutelas, acaso sugiriendo que bastantes privilegios son ya las susodichas autotutelas, y que a ellas deberá ceñirse y resignarse.

Pero lo cierto es que la verdad se impone por sí misma, y reconocer legitimación activa imprescriptible al simulador y no a la víctima de la simulación se nos antoja absurdo, el derecho por fuerza no puede querer tal desatino, no cabe conceder mayor tutela al causante de la simulación que a quien la sufre.

Es preciso recordar la STS de 24 de abril de 2013, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 2108/2010, ECLI:ES:TS:2013:2753, cuando para un fraude urdido ante el acreedor público, en su FJ 8º reflexionaba cómo se «ha declarado que la doctrina de los actos propios no impide la legitimación impugnatoria de los simulantes entre sí en el caso de simulación contractual porque se está atacando un contrato sin realidad ni efecto jurídico alguno», y de esto extraía como lógico corolario que «Si ello ocurre con los propios contratantes, con más razón ha de reconocerse tal criterio legitimador a los terceros que no participaron en la apariencia de negocio».

2.17.3. Un caso muy ilustrativo de simulación de capitulaciones matrimoniales en fraude a la AEAT: STS de 21 de octubre de 2009, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1302/2005, ECLI:ES:TS:2009:6181

El caso es pura desmesura, y en el FJ 1º se contiene una detallada exposición de lo sucedido, baste referir que una sociedad mercantil recibió un tres de mayo una comunicación de derivación de responsabilidad tributaria de la AEAT a sus cuatro administradores; y dos de ellos a la sazón hermanas el cuatro de junio ya estaban en notaría, capitulando de sus sendos maridos, a los que en suerte les

⁴⁵ Pueden consultarse en este sentido, entre otras, la STS de 4 de octubre de 2004, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 2524/1998, ECLI:ES:TS:2004:6171 FJ 1º, la STS de 21 de diciembre de 2009, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 2540/2004, ECLI:ES:TS:2009:7691 FJ 5º o la STS de 3 de mayo de 2016, Sala de lo Civil sección 1ª recurso de casación 1135/2014, ECLI:ES:TS:2016:1892 FJ 3º.

tocó lo más granado de los haberes gananciales, y el seis de junio las susodichas hermanas hicieron donación a los hijos de lo poco que les había correspondido en la partición ganancial.

Así, centrándonos en la hermana que analiza la sentencia, la madre, esposa, administradora y responsable tributaria, logró en dos jornadas de notaría separadas por dos días desembarazarse del fruto de años de esfuerzo, logrando la ansiada insolvencia.

Pero hete aquí que tanto artificio, tanta simulación resultó contraproducente y estéril, pues la deuda con la AEAT que ascendía a algo más de siete millones de pesetas la terminó pagando la abuela y montar este tinglado les costó en impuestos más de cuatro millones de pesetas; y además pasado un tiempo llegó la crisis matrimonial, y la otrora desafortunada munificente pleiteó para recuperar sus bienes, tanto del marido como de sus propios hijos, alegando la simulación de todo lo orquestado, al obedecer todo al ansia de zafarse del embargo de la AEAT.

Su pretensión prosperó en todas las instancias, es de señalar cómo la SAP de Valladolid de 2 de marzo de 2005, Sala de lo Civil sección 3^a, recurso de casación 439/2004, ECLI:ES:APVA:2005:239, dejó dicho que «la verdadera razón de las capitulaciones y donación era la situación generada por las deudas de la empresa familiar. Y la operación fue diseñada para que, a pesar de que nada figurara a nombre de la -esposa y administradora-, el matrimonio siguiera usando y disfrutando de todos sus bienes.»

La casación confirma sin reservas a la Audiencia, frustrando al marido, que pretendía retener lo aparentemente recibido, y son notables sus argumentos que merecen comentario.

Comienzan los FJ 3^o y 4^o recordando cómo no cabe hacer supuesto de la cuestión, negando la simulación apreciada por las instancias que es lo que intentaba desnortadamente el marido. Y es en el FJ 5^o donde se sale al paso de una conspicua alegación. Así, el marido, puestos a negar la simulación alegó que con el pacto capitular no podía dificultarse la actuación de la AEAT habida cuenta de la inoponibilidad garantizada por el artículo 1317 CC, alegando en suma la infracción del susodicho artículo 1317 CC. La Sala es contundente y replica que no se ha infringido el artículo 1317 CC pues no ha sido preciso aplicarlo, dado que dicho precepto parte de la base de una capitulación válida, cosa que en este caso no había ni por asomo al ser todo simulado. Así podemos leer que «No se infringe el Art. 1317 CC porque no se ha aplicado al no ser ello necesario: efectivamente, el Art. 1317 CC declara la no oponibilidad de los capítulos matrimoniales a terceros, en un sistema en el que se busca compaginar la libertad de los cónyuges para elegir el régimen que crean más conveniente y la protección de terceros acreedores. Pero este sistema no es necesario si puede declararse su nulidad porque el Art. 1317 CC parte de la validez de las capitulaciones y de los pactos en ella contenidos y por ello se requiere otra figura jurídica para evitar el perjuicio de terceros. En este litigio se ha probado la simulación absoluta, lo que conlleva la nulidad de las capitulaciones, de modo que no es necesario utilizar la figura del Art. 1317 CC para evitar dicho perjuicio, que nadie ha discutido en esta litis. Por lo que no puede considerarse infringida una disposición que no es aplicable.»

De nuevo, una alambicada alegación del marido, pues pese a haber capitulado en escritura pública, se procuraron los cónyuges simulantes —a modo de cobertura— un documento privado en el que se emplazaban a seguir en ganancias, documento que, arguye en marido, no tendría virtualidad para lograr tal efecto. Ya en el FJ 6º la Sala explica que «La declaración de nulidad de los capítulos matrimoniales por simulación absoluta determina como efecto esencial que no se produjera el efecto buscado, es decir, el cambio de régimen, que solo fue aparente, pero no real como consecuencia de la simulación. Por ello mal se ha podido infringir el Art. 1327 CC relativo a la forma necesaria de los capítulos cuando el tantas veces citado documento privado tenía como finalidad evitar entre los cónyuges la apariencia de cambio de régimen creada con las capitulaciones nulas. Es decir, no se restauraba el régimen que se había extinguido con el pacto capitular, sino precisamente se destruía la apariencia creada y se mantenía entre los cónyuges el régimen que rigió su matrimonio desde el momento de la celebración del mismo sin interrupción.» Y concluye el FJ 7º con esta contundente afirmación «[...] al ser simulados los capítulos, no hubo ni cambio de régimen ni, por consiguiente, liquidación [...]».

También este caso nos invita a una serena reflexión, que no es otra que la referida en el apartado anterior en relación a los casos de fiducia cum amico.

2.17.4. El revelador caso de la SAP de León de 18 de julio de 2018, Civil, sección 2ª recurso 171/2018, ECLI:ES:APLE:2018:832, o la promoción de pleito civil ante el cierre insatisfactorio de las autotutelas

Debemos estudiar este caso con detenimiento. Se trata de una sociedad mercantil que en la declaración del Impuesto de sociedades declara gastos inexistentes a favor del marido de su administradora. Ésta, la administradora, dos años antes del inicio de la inspección en la susodicha sociedad, pero previendo las liquidaciones de la mercantil que administra, y su propia responsabilidad, dona su patrimonio inmobiliario a su hijo.

Tal y como vaticinó, se levantaron actas a la mercantil, se declaró la responsabilidad de la administradora, y se declaró la responsabilidad del hijo por colaboración en la ocultación. Sin embargo, esta última responsabilidad por ocultación fue anulada por el TEAR de Castilla y León, y ello por el juego de fechas, al ser la donación dos años anterior al inicio de la inspección en la mercantil, se tuvo por no concurrente los presupuestos del artículo 42.2 a) LGT.

Sólo cabía alzada extraordinaria y el TEAC en extraordinario de criterio, sienta el origen legal de la deuda del responsable por ocultación al tiempo de la realización del presupuesto de su responsabilidad.

Y lo relevante del caso es que, con la vía administrativa concluida, y para buscar satisfacción del crédito tributario, con buen criterio, se abandonó la autotutela, acudiendo a la vía judicial civil e interesando la nulidad de pleno derecho de la donación, por simulación absoluta o por ilicitud de la causa, solicitado la

restitución por el donatario de lo recibido y cancelando las inscripciones registrales. Se concede tanto en la instancia como en la apelación.

Ante la alegación de caducidad de la acción en el FJ 4º se afirma la imprescriptibilidad del remedio que asiste al acreedor público, y en el FJ 6º se expone cómo hallándonos ante una simulación, es precisa la prueba indiciaria.

Pero nos interesa el FJ 4º cuando con cita a un precedente ya se advertía de la idoneidad de la simulación absoluta como respuesta ante el fraude de acreedores, y en el FJ 6º cuando se afirma expresamente que «en el presente caso, la «causa simulandi» estaría en perjudicar a los acreedores, concretamente a la Agencia Tributaria, simulando una donación, no efectiva».

Merece ser reproducida la conclusión del FJ 6º dada por la Audiencia Provincial:

«[...] En definitiva, con base en todo lo anteriormente expuesto, se obtiene la conclusión de que los actores otorgaron la escritura de donación en favor de su hijo con la única y exclusiva finalidad de sustraer los bienes donados por parte de los acreedores, concretamente de la Agencia Tributaria, pero no con intención de liberalidad hacia su expresado hijo, encarnando un claro supuesto de simulación absoluta lo que, como acertadamente señala la juzgadora de instancia, hace que la acción de nulidad ejercitada en la demanda deba ser estimada. [...]»

Este caso nos aboca a un corolario claro, no es demérito de la función desarrollada por los órganos económico administrativos, ni mucho menos; más bien lo que sucede es que si hablamos de fraude de acreedores, —y de eso es de lo que estamos hablando—, la última palabra por fuerza la ha de tener la jurisdicción civil.

2.17.5. Un caso reciente, la SIPI nº 14 de Valladolid, de 19 de junio de 2024, Civil PO 1305/2022, o la solución al fraude de acreedores hecho con abuso de la patria potestad

Nos hallamos ante una donación a un menor de edad hecha en fraude del crédito público tributario y resuelta —al menos de momento, pues carece de firmeza— con una acción de nulidad por causa ilícita.

En el caso que nos ocupa el abuelo se sabía deudor a la Hacienda Pública a título de responsable ex artículo 43.1 a) LGT y ello desde los ejercicios 2010 y 2011 —fechas de comisión de las infracciones tributarias por la sociedad por él administrada—, y el susodicho abuelo, como técnica elusoria de su segura responsabilidad, resolvió hacer donación de sendos locales comerciales, generadores de rentas superiores a los 2.000 euros mensuales, en fecha 16 de julio de 2012 en favor de su nieto, a la sazón menor de edad. La responsabilidad ex artículo 43.1 a) LGT del abuelo, administrador societario y donante, fue declarada en fecha 17 de diciembre de 2015. Habida cuenta la conducta descrita, la AEAT en fecha 18 de noviembre de 2022 interpuso demanda ejercitando la acción de nulidad por causa ilícita de la donación de fecha 16 de julio de 2012,

estimada en todos sus pedimentos, con condena en costas a los demandados, declarando la nulidad por causa ilícita de la donación, operando la restitución de la finca a los donantes.

En el FJ 2º encontramos un pronunciamiento sobre la libertad de elección de remedios por parte del acreedor perjudicado, la AEAT, idea que nos es cara.

Así la sentencia, tras reproducir extensamente la STS de 3 de noviembre de 2015, Sala de lo Civil, sección 1ª, recurso de casación 2328/2013, ECLI:ES:TS:2015:4471, que tiene por idónea y de acertada cita por la parte actora, en el FJ 2º, identifica la acción ejercitada como de nulidad por causa ilícita, dado que «conforme alega con su realización, el donante perseguía, con conocimiento del donatario (en este caso sus representantes legales al ser menor de edad) sustraer el inmueble donado a la acción de su acreedora la Agencia Estatal de la Administración Tributaria». Y concluye este FJ 2º afirmando que: «no es preciso ni puede exigirse al actor, como pretenden los demandados, que con carácter previo hubiera ejercitado acción rescisoria prevista en el artículo 1.291.3º del Código Civil y ello en cuanto, como queda dicho, el acreedor hoy demandante es libre para ejercitar la acción que estime pertinente en garantía del cumplimiento de las obligaciones tributarias que resulten exigibles».

Ya en el FJ 3º se argumenta sobre la manida cuestión del fraude preparatorio o incluso premonitorio, o para que se entienda bien, el fraude urdido por el que se sabe responsable.

Así, muy acertadamente se reflexiona sobre cómo el abuelo y donante se sabía deudor a título de responsable ex artículo 43.1 a) LGT, por lo que «como administrador de esta sociedad debía conocer su situación financiera y económica, siendo por ello fácil para él prever, que, la administración pudiera acordar su responsabilidad subsidiaria por las deudas contraídas por la sociedad cuando desempeñaba dicho cargo, tras lo cual se dirigiría contra su patrimonio dentro del cual se encontraba la finca que a la postre fue donada», he ahí el fraude de acreedores.

El FJ 4º nos brinda el análisis indiciario del caso, donde destaca lo disparatado de la conducta, pues a la postre al donatario se le perjudica, sólo entendible bajo la luz del fraude de acreedores.

Determinado el fraude de acreedores, se analiza si el mismo era querido por ambas partes contratantes o al menos si era conocido y consentido por los donatarios. Así se destacan los lazos de parentesco «no constando que entre todos ellos existiera una mala relación o estuvieran distanciados por cualquier conflicto o circunstancia». Cómo la operación no reportó beneficio alguno al menor, pues la finca se le transmitió con las cargas, y las rentas que producía –más de 2.000 euros al mes– «se abonaban en una cuenta bancaria abierta a nombre del donatario, desde la que se realizan cada mes disposiciones en efectivo que se ingresan en otra cuenta de los donantes y deudores tributarios que utilizan para el pago del préstamo mencionado». Y se abunda en el carácter antieconómico de la donación, pues no pudiendo el menor disponer de las rentas, «aun le correspondía abonar las cargas e impuestos que lo gravaban, tal como se indica en la contestación a la demanda».

Y aún el FJ 4º in fine contiene una atinada reflexión, cuando apunta el ponente que una de las muchas causas que pudieran explicar esta donación sería «la posibilidad de aplicar la doctrina del Tribunal Supremo mencionada en la contestación a la demanda de que no se puede exigir a un menor de edad la responsabilidad solidaria ex. Artículo 42.2 de la LGT».

Esta sentencia nos invita de nuevo a la reflexión serena.

Sabemos cómo la STS de 18 de junio de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso 2188/2020, ECLI:ES:TS:2021:2573, nos dejó dicho en su FJ 2º que «no cabe declarar la responsabilidad solidaria de un menor por ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes del obligado tributario con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

Para ello reitera un precedente y destacándolo con negritas, la Sala subraya aspectos tales como que «**estamos en presencia de una responsabilidad subjetiva, no meramente objetiva**», [...] «**lo que remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad**», que «**los menores como tales carecen de capacidad de obrar**» y que «**sus actos jurídicos, respecto de la titularidad de derechos y obligaciones, ha de realizarlos por ellos su representante legal**».

Se antoja evidente, para estos casos, que como se dice en la nota de criterio de 29 de mayo de 2024, titulada «Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público»⁴⁶, la solución no es otra que acudir a los remedios civiles, y a ser posible, usándolos combinadamente.

2.18. Una somera mirada a la simulación recogida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria

No es este el lugar para analizar la simulación recogida en el artículo 16 LGT, pero sí puede ser de interés contrastar dicha figura con el concepto de simulación propio y específico de la jurisprudencia civil que, como hemos visto, puede ser de provecho a la recaudación del crédito público.

Acudiendo a BLASCO DELGADO⁴⁷, vemos cómo «el negocio jurídico simulado en sus aspectos fiscales, se caracteriza porque mediante él se crea una ficción con la que se enmascara la realidad obteniendo una tributación menor de la que correspondiera aplicando la norma al negocio real», y ya nos avanza la autora que en la simulación «el engaño y la ocultación marcan la diferencia».

A nosotros nos interesa especialmente la relación entre la nulidad por ilicitud de la causa que hemos analizado y la figura del artículo 16 LGT y esto, lo analiza la autora que estamos citando en el apartado 5º, titulado «la irrupción de la simulación de la causa en el artículo 16 LGT».

⁴⁶ Sede de la Agencia Tributaria: Sobre las acciones civiles y la mejor defensa recaudatoria del crédito público.

⁴⁷ BLASCO DELGADO, C., «La configuración tributaria de la simulación en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo» en *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria*, MERINO JARA, I., (Dir.), LUCAS DURÁN, M., y RUIZ GARIJO, M., (Coordinadores). Ed. La Ley 2023. Pags 239 y ss.

En el mismo se estudian tanto la STS de 30 de mayo de 2011, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 1061/2007 ECLI:ES:TS:2011:4147 como la STS de 24 de octubre de 2013, Sala de lo Contencioso sección 2ª, recurso de casación 1650/2011, ECLI:ES:TS:2013:5140⁴⁸, llegando a la conclusión de que, en ambas «[...] se recoge la jurisprudencia de la Sala de lo Civil en relación con la simulación. El hecho de que la LGT no recogiera un concepto de simulación obligaba a considerar esta doctrina que desvirtúa la idea de falsedad de la causa objetiva o típica del negocio para incorporar el dato de su ilicitud dependiendo del propósito que originaba la falsedad.»

Asimismo PALAO TABOADA⁴⁹ en su esfuerzo de deslinde la simulación y el fraude de ley, nos recuerda cómo «en el negocio simulado las partes están de acuerdo (pacto simulatorio) en que lo que convienen es únicamente una pantalla, que eventualmente disimula un negocio distinto», y advierte de un problema en la práctica administrativa, pues «La norma sobre la simulación, contenida en el artículo 16 de la LGT, ha desplazado casi por completo la del artículo 15 como norma general anti elusión, sin que ello haya suscitado ningún reparo de la Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo. Para conseguir este resultado, la Agencia Tributaria ha utilizado el concepto de «simulación en la causa»[48], a

48 Es muy clarificador su FJ 3º en sus dos primeros apartados, cuando nos dice que: «Tanto la Inspección, como el TEAC, como la Audiencia Nacional, llegan a la misma calificación, la falta de validez de los hechos, actos y negocios, desde la perspectiva tributaria, y se considera que la causa de los mismos es ilícita, puesto que se pone de manifiesto que la intención y finalidad de dichos negocios es la elusión fiscal en los términos y con el contenido visto. La distinción entre el ámbito tributario y mercantil o civil, es obligada, sucede sin embargo que las categorías y estructuras contractuales o negociales no pueden ser distintas por la coherencia y armonía propia de cualquier sistema y ordenamiento jurídico, por ello ha de acudirse a lo dicho por la jurisprudencia civil y al artº 1275 de CC , en tanto que la causa ilícita determina la nulidad de los contratos, lo que llevado al caso que nos ocupa es evidente que siendo la causa de los referidos procurar la elusión fiscal, siendo su causa ilícita, la consecuencia es que los mismos no producen efectos en el ámbito tributario. Ningún inconveniente existe para encuadrar las operaciones realizadas en la consecución de la elusión fiscal, dentro de la figura del negocio indirecto, y en el que los negocios, los contratos u operaciones típicas resultan ser una simple pantalla jurídica o medios en la consecución de fines buscados por las partes. Como es conocido en el negocio indirecto u oblicuo se invierte la relación normal entre motivo y causa jurídica, el propósito último de los instrumentos pasa a ser aquí causa del negocio, en tanto que la causa típica legal de este negocio se convierte en puro medio para la consecución de aquel fin, lo que nos ha de llevar a significarla falta de virtualidad a los efectos que pretende la parte recurrente en la distinción que ofrece entre la causa del negocio y la intención o finalidad subjetiva buscada con el mismo.

A nuestro entender la calificación de las operaciones desde el punto de vista tributario resulta acertada, pues se observa que se valen de negocios que desde el punto de vista mercantil son correctos y lícitos, pero con una clara finalidad, que no es la típica de las convenciones acaecidas, sino que el fin que se persigue es distinto de la causa-fin de aquellos; la intención de los esposos con la realización de las operaciones, sólo adquiere sentido en relación a la obtención de unos efectos diversos a los típicos de las operaciones llevadas a cabo, y que se concretan en el ahorro fiscal mediante la elusión de la carga tributaria que conllevaba el pago de los dividendos. La causa-fin de las citadas operaciones se imbrican inescindiblemente con los aspectos subjetivos, descubriendo la verdadera intención perseguida. Objetivamente ningún reparo cabe hacer en cuanto aparentemente la causa típica de las operaciones realizadas coinciden con la forma exteriorizada, pero cuando se descubre cuál es el verdadero fin perseguido, resulta evidente que dicha causa típica se halla vacía de contenido, se acuerdan una serie de operaciones que en puridad sirven para un fin determinado, agrupar el patrimonio familiar en una empresa holding, pero es evidente que a través de las mismas el fin pretendido es bien distinto. Estamos ante un supuesto paradigmático de negocio indirecto en el que la intención de las partes, desnaturaliza la causa finalidad de las operaciones realizadas, existe una falsa causa-fin de las operaciones realizadas.»

49 PALAO TABOADA, C., Y SALVADOR CODERCH, P., *Fraude a la ley y simulación en derecho civil y derecho tributario*. Fundación coloquio jurídico europeo, 2022. Pag. 44 y ss.

veces también llamada «simulación del tipo negocial». La causa simulada a la que alude la primera expresión sería la causa típica del negocio, que ocultaría la causa concreta de este, es decir, el propósito elusivo. Pero cuando esta es la verdadera finalidad práctica del negocio la «simulación en la causa» no es, en nuestra opinión, otra cosa que el fraude a la ley, al que con este artificio se disfraza de simulación con el fin de aplicarle el régimen tributario de ésta.»

3. Conclusiones del estudio

El acreedor público, para la defensa recaudatoria del crédito público, para reaccionar frente al fraude de acreedores, tendrá a su disposición tanto las autotutelas administrativas como los remedios civiles y ambas vías serán compatibles y necesarias, especialmente para el caso de que, donde no lleguen las autotutelas sí puedan llegar los remedios civiles.

En este sentido, por la jurisprudencia contenciosa se ha impuesto la necesidad de plazos concisos y conocidos para la declaración de responsabilidades tributarias, surgiendo la cuestión de cómo abordar el fraude de acreedores que pueda padecer el acreedor público. Dicho fraude de acreedores legitimará al acreedor público para ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, de suerte que, prescrito el derecho a declarar una responsabilidad tributaria por ocultación de bienes será obligación del acreedor público continuar la actividad recaudatoria por las vías civiles si se dan sus requisitos.

De igual modo, por la jurisprudencia contenciosa se ha sentado que no cabe declarar la responsabilidad tributaria de un menor, como causante o colaborador en la ocultación de bienes en fraude del acreedor público. La solución no será otra que acudir a los remedios civiles, y a ser posible empleándolos combinadamente.

En todo caso, la relación entre todas estas facultades y remedios, –los civiles y los propios de las autotutelas– será de plena compatibilidad. Así, el acreedor público podrá decidir con discrecionalidad técnica, si bien bajo un mandato, el de eficacia, pues lo que para el acreedor privado es principio dispositivo, para el acreedor público es necesidad de eficacia.

Madrid a 31 de octubre de 2024.

4. Bibliografía

ALBADALEJO GARCÍA, M., *La simulación*. Ed. Edisofer, 2005.

BLASCO DELGADO, C., «La configuración tributaria de la simulación en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo» en *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria*, MERINO JARA, I., (Dir.), LUCAS DURÁN, M., y RUIZ GARIJO, M., (Coordinadores). Ed. La Ley 2023.

DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*. Instituto Nacional de Estudios Jurídicos. 1971.

FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, Revista de Derecho Privado 1931. 2ª edición.

GARCÍA VICENTE, J.R., *La simulación de los contratos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, ed. Aranzadi 2017.

GUTIÉRREZ PÉREZ, E., «La acción pauliana vs. El delito de alzamiento de bienes: ¿Una cuestión de «indignación» del acreedor?» *InDret 1.2024*.

PALAO TABOADA, C., Y SALVADOR CODERCH, P., *Fraude a la ley y simulación en derecho civil y derecho tributario*. Fundación coloquio jurídico europeo, 2022.

MUÑOZ SABATÉ, L., *La prueba de la simulación*. Editorial Temis 2011.

OLIVA BLÁZQUEZ, F., «Causa ilícita y contratos ilegales», en *Estudios de Derecho de contratos*, MORALES MORENO, A., (Dir) y BLANCO MARTÍNEZ, E. V. (Coor.). Ed. BOE, abril 2022.

ORDUÑA MORENO, F.J. Y TAMAYO HARA, S., *La protección patrimonial del crédito, tomo I. La conservación de la garantía patrimonial del derecho de crédito*. Aranzadi 2006.

PICÓ JUNOY, J., «Los indicios en la prueba de la simulación contractual» *InDret 3/2017*.

ROMO BLANCO, V.F., «Reflexiones y propuestas sobre las acciones civiles y las derivaciones de responsabilidad, entendidas como partes de un remedio global frente al fraude de acreedores», en *Procedimientos tributarios*, MERINO JARA, I., (Dir.), LUCAS DURÁN, M., y SUBERBIOLA GARBIZU, I., (Coordinadores). Ed. La Ley 2024.

VARGAS BENJUMEA, I., *La ocultación de bienes y derechos del obligado tributario. La derivación de responsabilidad frente al ejercicio de acciones civiles y penales*. Ed Tirant lo Blanch 2017.

LA RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DEL ART.105 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Javier Alonso Madrigal

*Profesor Propio de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho Comillas-ICADE
(España)*

Title

The tax loss carryforward leveling reserve under Article 105 of the Corporate Income Tax Act

Resumen

El artículo examina críticamente el ámbito de aplicación de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas para empresas de reducida dimensión en el IS y cuantifica su importe en términos financieros, el límite al incentivo y su articulación con la reserva de capitalización y concluye con unas propuestas de lege ferenda.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades. Reserva de nivelación de bases imponibles para empresas de reducida dimensión. Carry back. Carry forward.

Abstract

The article critically examines the scope of application of the reserve for equalization of negative tax bases for small companies in the spanish CT and quantifies its amount in financial terms, the limit to the incentive and its articulation with the capitalization reserve and concludes with some proposals.

Keywords

Corporate tax. Tax base equalization reserve for small companies. Carry back. Carry forward.

Fecha de Recepción: 19-09-2024 /Fecha de aceptación: 15-10-2024

Cómo citar: Alonso Madrigal, J. (2024). La reserva de nivelación de bases imponibles negativas del art.105 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 203-239.

SUMARIO

1. Introducción
2. Ámbito de aplicación
 - 2.1. Entidades de reducida dimensión que aplican el tipo general de gravamen.
 - 2.2. Entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros
 - 2.3. Exclusión de las entidades de nueva creación que apliquen el tipo bonificado del 15 por ciento
 - 2.4. Exclusión de las empresas emergentes
 - 2.5. Exclusión de las personas físicas
3. La cuantificación del importe del incentivo fiscal por reserva de nivelación
 - 3.1. El importe del incentivo derivado de la minoración de la base imponible.
 - 3.2. El importe del incentivo derivado del «carry back»
4. El límite a la minoración por reserva de nivelación
 - 4.1. Base imponible positiva y correcciones por reserva de nivelación de bases imponibles
 - 4.2. Base imponible positiva y bases imponibles negativas
5. Reserva de nivelación de bases imponibles negativas y reserva de capitalización
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

La reserva de nivelación de bases imponibles se regula en el art.105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹ (en adelante LIS) como uno de los «*Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión*» (en adelante ERD) regulados en el Capítulo XI del Título VII de la LIS, dedicado a los «*Regímenes tributarios especiales*»:

«Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles.

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.*
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.*

1 BOE de 28 de noviembre de 2014.

4. La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora.»

Según se declara en el Preámbulo de la Ley, su finalidad, además de –por descontado– la de *«favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española»*, sería compartida con la reserva de capitalización: *«adicionada a la reserva de capitalización (...) incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia»*, se entiende que por la vía de *«potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas»*. Malvárez y Martín valoran positivamente la persecución de este objetivo a través de medidas de incentivo como la reserva de nivelación, frente a *«aquellas otras que penalicen la financiación ajena mediante una limitación de la deducibilidad de los gastos en los que se incurra al financiar de este modo la actividad económica»*, como las contenidas en los artículos 15 h) y 16 de la LIS².

En la exposición de motivos también se hace referencia a un segundo efecto de la medida, más propio y novedoso en nuestro ordenamiento, la nivelación de bases imponibles negativas a la que hace referencia su denominación. La reserva de nivelación de bases imponibles introduce en nuestro ordenamiento el denominado *«carry back»*³: la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas, no sólo con bases imponibles positivas futuras, el llamado *«carry forward»*⁴, sino con un porcentaje de las bases imponibles positivas de los últimos cinco años. Tal y como afirma el legislador, en realidad *«Esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, ya que permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas»*. En efecto, el llamado *«carry back»*, la compensación de bases imponibles negativas con bases imponibles positivas de ejercicios anteriores, no requiere necesariamente la minoración de dichas bases imponibles positivas conforme se van

2 Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M. P., «Las nuevas reducciones de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: las reservas de capitalización y nivelación», Revista de Contabilidad y Tributación, nº 383, 2015, p.114.

3 Sobre la utilización del *«carry back»* en otras jurisdicciones: OCDE (2011) Country rules on corporate tax losses en *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*. OECD publishing. p. 35.

4 Art.26 LIS.

obteniendo, sino que, para hacer efectiva la compensación, bastaría con que se reintegrara al contribuyente la cuota correspondiente a la parte de las bases imponibles positivas del pasado que se permita compensar con la base imponible negativa una vez se produce esta efectivamente⁵. El régimen vigente de la reserva de nivelación no obliga a esperar al momento de obtención de una base imponible negativa para obtener la compensación, sino que anticipa, como señala la exposición de motivos, la reducción fiscal al momento en que se obtiene una base imponible positiva. Como señalan Malvárez y Martín, «*una sociedad que no obtenga nunca bases negativas el sistema introducido por el artículo 105 de la LIS aporta una ventaja que en ningún caso habría podido tener en virtud del sistema de carry-back*»⁶. Esta anticipación, esta ventaja adicional, y la misma posibilidad de compensar bases imponibles negativas con un porcentaje de las bases imponibles positivas de los últimos cinco años se articulan en nuestro ordenamiento como un incentivo fiscal único que se vincula a la finalidad de «*potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto*» declarada en la exposición de motivos, al exigir la dotación de una reserva indisponible (hasta el momento de la compensación o, de no producirse esta, durante cinco años) y al limitarse su aplicación a las ERD, con lo que constituye un incentivo fiscal más entre los previstos en el régimen de tributación de las mismas.

La medida se presenta también, en la exposición de motivos, como una minoración del tipo de gravamen para las ERD. Tras hacer referencia a «*la eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, minorando el tipo de gravamen de estas entidades*» se afirma que «*Esta minoración del tipo de gravamen se ve acentuada (sic)*⁷ *mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas*» (...) «*permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento*». Esta afirmación no es del todo cierta, ya que la reducción, en todo caso, sería meramente nominal o temporal⁸. Montesinos habla de «*sucedáneo del tipo reducido de gravamen que se aplicaba con anterioridad a un primer tramo de la base imponible de estas entidades*»⁹. De hecho, se mida como se mida, ni siquiera es realmente de 2,5 puntos porcentuales en todos los casos. La reducción va a ser menor del 2,5 por ciento cuando sea de aplicación el límite de 1.000.000 de euros que el párrafo segundo del apartado 1 del art.105 establece para la minoración por reserva de nivelación. En los supuestos en los que la base imponible de la entidad supere los 10.000.000 de euros, la minoración de 1 millón es –obviamente– inferior al 10 por ciento de la base imponible, y la «*reducción del tipo*» ni siquiera nominal-

5 OCDE (2011) Policy issues in the tax treatment of losses en *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*. OECD publishing. p.26.

6 Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M.P., «Las nuevas...» Op. cit. p.151:

7 Si la minoración del tipo de gravamen para entidades de reducida dimensión se elimina, difícilmente se podrá acentuar.

8 En este mismo sentido Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M.P., «Las nuevas...» Op. cit. pp. 159-160, para quienes «*esta medida está muy alejada de producir un efecto equivalente al de la reducción del tipo impositivo*» (...) «*en la medida en que el efecto que produce la aplicación de la reserva de nivelación no es definitivo, no cabe decir que dicho mecanismo dé lugar en la práctica a una reducción del tipo de gravamen de un determinado porcentaje, pues en el futuro dicha cantidad deberá incorporarse a la base imponible*».

9 Montesinos Oltra, S., «La compensación de bases imponibles negativas: ¿es un derecho de crédito?, Carta Tributaria, nº 24, 2017, págs. 41-56.

mente llegará hasta el 22,5 por ciento¹⁰. Tampoco supondrá una minoración del 10 por ciento de la renta positiva del ejercicio, cuando la misma sea minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, como se expone. Por otra parte, si se tiene en cuenta también la reducción por reserva de capitalización; incentivo fiscal al que se vincula en la exposición de motivos en cuanto a su finalidad y se aplica, como también se expone, con carácter previo a la misma; la reducción por reserva de capitalización sería de un 2,5% de su base de cálculo y la minoración por reserva de nivelación, al aplicarse con posterioridad a la misma, sería sólo del 2,25% de aquella base, que no es la de la propia reserva de nivelación por otros conceptos tampoco, singularmente la compensación de bases imponibles negativas.

El efecto de la minoración sobre la cuota del ejercicio en que se aplica la reserva de nivelación no se traduce, en cualquier caso, en un ahorro fiscal definitivo, sino meramente nominal o temporal, por diferimiento del gravamen de hasta un máximo del 10 por ciento de la base imponible positiva que sea objeto de minoración por este concepto. Este incentivo que proporciona la aplicación de la reserva de nivelación del art.105 se compone de dos elementos que, aunque estén unidos en la vigente normativa, ni tienen la misma naturaleza en cuanto a su fundamento, ni necesariamente van a tener la misma virtualidad cuando se producen ambos; algo que tampoco sucede siempre, puesto que puede que se dé uno solo de ellos, tal y como ha sido subrayado por Montesinos¹¹.

El primer elemento sería la ventaja que deriva de la minoración de hasta el 10 por ciento de la base imponible positiva, como anticipación de la compensación de las bases imponibles negativas de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos o, de no llegarse a producir bases imponibles negativas en dicho periodo, del mero diferimiento de la tributación durante cinco años hasta adicionarse a la base imponible del ejercicio en el que se cumple dicho plazo. El segundo elemento, menos evidente, sería la ventaja que supone estrictamente el llamado «*carry back*», la ventaja financiera que supone anticipar la compensación de bases imponibles negativas con respecto al momento en que las mismas serían compensadas con posterioridad a su

10 Que la base imponible del ejercicio supere los 10.000.000 de euros resulta poco probable, al tratarse de ERD, pero está lejos de ser imposible, como señala Domínguez Corvo, L., (2018) La reserva de nivelación de la ley del Impuesto sobre Sociedades. Técnica Contable y Financiera, (6),p.41, dado «*que hay partidas que no se reflejan en la cifra neta de negocios, pero sí se incluyen en la base imponible*», que «*la cifra neta de negocios determinante de la consideración o no de ERD, no es la del propio ejercicio, sino la del ejercicio inmediato anterior*» y que la LIS proroga en el artículo 101.4 el régimen de ERD «*los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último*». En el mismo sentido se pronuncian Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M. P., «Las nuevas...» Op. Cit. p.152, para quienes «*Es cierto que el volumen de negocios puede superar dicha cifra como consecuencia del apartado 4 del artículo 101 de la LIS75 y también podría ocurrir que, aunque la cifra de negocios no supere diez millones de euros, la base imponible sea mayor por la aplicación de uno o varios ajustes positivos. Ahora bien, lo normal es que los resultados de una empresa sean mucho menores que su cifra de negocios, en la medida en que esta cifra debe minorarse por los gastos correlacionados con los ingresos, por lo que será algo extremadamente excepcional que la reducción pueda llegar al límite establecido de un millón de euros*».

11 Montesinos Oltra, S., «La compensación ...» op. cit.

generación, de haberse tenido que aplicar el «*carry forward*» en lugar de haberse aplicado el «*carry back*». La anticipación que va, desde el ejercicio en que se produce la base imponible negativa a la que se adiciona el importe previamente minorado en aplicación de la reserva de nivelación, hasta el ejercicio en que se obtiene una base imponible positiva en cuantía suficiente para haber podido compensar el importe anteriormente minorado de la base imponible negativa¹². Esta segunda ventaja, en la regulación vigente del art.105.1, como he señalado, se vincula necesariamente a la primera, pero no tendría por qué hacerse así. Esta ventaja se podría obtener sin necesidad de la anticipación adicional previa que supone la minoración en la base imponible, si se articulara como una devolución de la cuota correspondiente al importe de la compensación con la base imponible negativa, en el momento en que se produce esta. La primera ventaja, el diferimiento de la tributación por el importe minorado en la base imponible positiva, no siempre, en la práctica, va seguida de (o se prolonga con) la segunda, en ocasiones será la única ventaja que obtendrá el contribuyente, ya que puede transcurrir el plazo de cinco años sin generarse bases imponibles negativas en cuantía suficiente para adicionar a las mismas el importe de la minoración, con lo que no llegará a producirse el «*carry back*» en sentido estricto. El incentivo se verá reducido a un mero diferimiento por cinco años de la tributación correspondiente a la minoración. En opinión de Montesinos, «*la compensación de rentas negativas es solamente un efecto, desde luego lógico, pero sólo accesorio del efecto principal de diferimiento del gravamen que comporta la minoración, que es el único que puede predicarse de la medida a priori, —es decir, con independencia de cuál resulte ser, a posteriori, la forma de reversión— y el que imprime a la reserva, en definitiva, su carácter de incentivo*»¹³.

Resulta llamativo, en relación con ello, lo previsto en las normativas forales vascas para la denominada, «*Reserva especial para nivelación de beneficios*», trasunto en el ámbito foral de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas:

*«Si hubiera transcurrido el plazo establecido en este apartado sin que el contribuyente presente una base imponible negativa o sin que tenga un importe suficiente como para aplicarle completamente las cantidades deducidas en virtud de lo dispuesto en este artículo, el importe restante incrementará la base imponible del período impositivo en que se cumpla el mencionado plazo, realizándose una corrección positiva adicional del 30 por ciento del mencionado importe»*¹⁴.

La normativa foral, aunque también vincula ambos elementos de la ventaja financiera que implica el incentivo fiscal, el correspondiente a la minoración de la base imponible positiva y el correspondiente al «*carry back*», los diferencia claramente. De no aplicarse el segundo, corrige fuertemente la ventaja fiscal que supuso el primero mediante la adición a la base imponible del importe del

¹² Discrepo, por tanto, de la afirmación de Montesinos de que la «*compensación automática (...) en sí misma, no garantiza una ventaja neta adicional al diferimiento que comporta la minoración inicial*». Montesinos Oltra, S., «La compensación ...» op. cit.

¹³ Op. ult. cit.

¹⁴ Párrafo segundo del apartado 2 del art.52 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Araba. (B.O.T.H.A. nº 148 de 27 de diciembre), salvo la corrección al 20 %.

base imponible previamente minorado con una «*corrección positiva adicional*». La corrección es de un 30 por ciento en Álava, donde el plazo para la aplicación de la reserva es de 10 años, de un 20 por ciento en Vizcaya¹⁵, donde el plazo es de 10 años, y de un 10 por ciento en Guipúzcoa¹⁶, donde es de 5 años.

Si tomamos un ejemplo de dos contribuyentes, A y B, que obtienen las mismas bases imponibles positivas y negativas, las positivas simultáneamente, con lo que el momento en el que adquieren la capacidad de hacer frente al pago del impuesto es el mismo, pero las negativas no. Si sólo se aplicara el llamado «*carry forward*», tributarían de la siguiente manera:

(Tabla 1)

Ejercicio	1	2	3	4	5	6	7
Base imponible A	0	1,5 M	-1M	0	0	0	1 M
« <i>carry forward</i> »	-	-	-	-	-	-	-1 M
Cuota 25%	0	375.000	0	0	0	0	0
Base imponible B	-1 M	1,5 M	0	0	0	0	1 M
« <i>carry forward</i> »		-1 M	0	0	0	0	
Cuota 25%	0	125.000	0	0	0	0	250.000

En el ejemplo se evidencia que, aunque ambos contribuyentes pagan la misma cuota total de 375.000, mientras el contribuyente A tendrá que pagar la totalidad el segundo ejercicio, el contribuyente B diferirá el pago de 250.000 durante 5 ejercicios más por el mero hecho de haber obtenido la base imponible negativa dos ejercicios antes que el contribuyente A, aunque las bases imponibles positivas de ambos sean idénticas y las obtengan en el mismo momento. Esta desigualdad, injustificada, podría, y a mi juicio debería, paliarse mediante la aplicación del mecanismo del «*carry back*» en todo caso, no sólo en aplicación de la reserva de nivelación de bases imponibles para las ERD.

Si aplicáramos estrictamente, como se propondrá, el mecanismo del denominado «*carry back*»; sin la anticipación la compensación de las bases imponibles negativas al momento de obtención de bases imponibles positivas de la vigente reserva de nivelación; en forma de reintegro de la cuota correspondiente al importe de la base imponible positiva compensada con la base imponible negativa en el ejercicio, la tributación sería la siguiente:

15 Párrafo segundo del apartado 2 del art.52 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, de Bizcaia (B.O.B. de 13 diciembre)

16 Párrafo segundo del apartado 2 del art.52 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

(Tabla 2)

Ejercicio	1	2	3	4	5	6	7
Base imponible A	0	1,5 M	-1 M	0	0		1M
«Carry forward»	-			-	-	-	-850.000
«Carry back»	-		+150.000	-	-	-	-
Cuota 25%		375.000	-37.500	0	0		37.500
Base imponible B	-1 M	1,5 M	0	0	0		1M
«Carry forward»	-	-1 M	-	-	-	-	-
«Carry back»	-		-	-	-	-	
Cuota 25%	0	125.000	0	0	0	-	250.000

Como puede constatarse, el mecanismo de anticipación de la compensación de bases imponibles negativas reduce, aún sin eliminarlas, las diferencias, a mi modo de ver injustificadas en términos de capacidad económica, que se producen entre los contribuyentes del ejemplo. El contribuyente A anticipa al ejercicio 3 la compensación de parte de la base imponible negativa de dicho ejercicio a través del «carry back» que, de otra manera, debería diferir hasta el ejercicio 7. Naturalmente, cuanto menores fueran las limitaciones al «carry back», en cuanto al porcentaje de las bases imponibles positivas susceptible de compensación y al número de ejercicios anteriores al que se puede extender, en mayor medida se corregirá la desigualdad denunciada.

2. Ámbito de aplicación

2.1. Entidades de reducida dimensión que aplican el tipo general de gravamen.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del art. 105, la posibilidad de aplicación del incentivo que supone la reserva de nivelación se restringe a «*Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo*», artículo que determina el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (ERD en adelante), y no a todas ellas, sino sólo a las que «*apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley*».

Por lo tanto, de acuerdo con el apartado 1 del art.101, sólo pueden beneficiarse de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas aquellas entidades que no tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10

millones de euros o, de acuerdo con apartado 4 del art.101, pese a haber alcanzado esa cifra de negocios, por haber cumplido las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión los tres ejercicios anteriores, pueden aplicar dicho régimen durante 3 periodos impositivos adicionales. No obstante, conviene tener presente que el régimen de ERD sólo es un régimen especial de nombre, puesto que como señalaran Tobes et al. «*presenta una sobrerrepresentación en el número de declarantes, ascendiendo en los últimos años al 80% de las declaraciones presentadas*»¹⁷. En cualquier caso, la utilización de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas con la finalidad de incentivar adicionalmente el incremento del patrimonio neto de las ERD, se podría justificar en la necesidad de contrarrestar el hecho de que las mismas se ven afectadas en menor medida por «*la limitación de gastos financieros*» del art.16 de la LIS, que también perseguiría, al menos según la exposición de motivos, dicha finalidad; en cuanto que estas entidades, aun superando sus gastos financieros netos el 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio, es más probable que no superen el importe de 1 millón de euros que son deducibles en todo caso, no sufrirían este desincentivo a la utilización de fondos ajenos.

El ámbito de aplicación del incentivo que supone la reserva de nivelación de bases imponibles negativas no coincide con el de la Pequeña y Mediana Empresa. Como subraya Domínguez Corvo¹⁸, el término de Pequeña y Mediana Empresa, Pyme, es definido por la norma contable, en concreto en el artículo 2.1 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas¹⁹, de forma distinta a como la norma fiscal define la ERD. La aplicación del régimen fiscal de ERD no se condiciona a la cifra del activo de la entidad ni al número de trabajadores y, en cuanto al importe neto de su cifra anual de negocios, el límite fiscal supera al contable y no se ha de cumplir durante dos ejercicios sucesivos necesariamente, por lo que una ERD no siempre cumplirá los requisitos para ser calificada como Pyme contablemente. Una Pyme, a su vez, puede ser una entidad patrimonial excluida del régimen de ERD, y puede superar los diez millones de euros de importe neto de su cifra anual de negocios sin dejar de serlo, siempre que la cifra de su activo no supere los cuatro millones y el número de medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

17 Tobes Portillo, P., Salas Suarez, A. Cárdenas Cárdenas G., Angoitia Grijalba, M., y García Gámez S., (2019) Análisis estadístico del impuesto sobre sociedades. en Deloitte (Coord.) (2019) *Imposición sobre el beneficio empresarial. Evolución reciente, perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad. p.38

18 Domínguez Corvo, L., (2018) La reserva de nivelación de la ley del Impuesto sobre Sociedades. *Técnica Contable y Financiera*, (6), p.37,

19 Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Boletín Oficial del Estado, 21 de noviembre de 2007, según el cual «*Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*

- a) *Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.*
- b) *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*
- c) *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior».

La normativa foral, en cambio, extiende la aplicación del incentivo a todos los contribuyentes sujetos a la misma, y lo incrementa en cinco puntos porcentuales para las «microempresas y las pequeñas empresas»²⁰, que se definen en los apartados 1 y 2 del art.13 de las respectivas normas forales del impuesto de sociedades de forma idéntica²¹.

2.2. Entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros

En el número 1 del art.105 de la LIS no se autoriza a todas las ERD la minoración de sus bases impositivas positivas en concepto de reserva de nivelación, sino que la restringe a las que «apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29» de la LIS²². En la redacción original de la Ley dicho párrafo sólo incluía «El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto (...) el 25 por ciento», pero tras la reforma introducida por el art. 68 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023²³, el primer párrafo incluye también el aplicable a

20 Apartado 4 del mismo art.52 de las normas de los territorios históricos antes citadas.

21 «Artículo 13. Concepto de microempresa, de pequeña y de mediana empresa.

1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que lleve a cabo una explotación económica.
- b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.
- c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.
- d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por ciento ó más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto

social de estas últimas.

2. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como pequeña empresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que lleve a cabo una explotación económica.
- b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 10 millones de euros.
- c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 50 personas empleadas.
- d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por ciento o más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas».

22 La SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, en su contestación a la consulta vinculante de 23 de septiembre de 2016, V4068-16, declaró también aplicable la reducción por reserva de nivelación a las entidades que, en virtud de la letra j) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS, aplicaran la escala que el precepto preveía para los períodos impositivos que se iniciaran dentro del año 2015, pese a que, estrictamente, no fueran «el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29». La interpretación contraria hubiera supuesto retrasar a los ejercicios que se iniciaran en 2016 la aplicación de la reducción por reserva de nivelación, puesto que la escala de la letra j) se preveía precisamente para las entidades que cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29, debían tributar a un tipo diferente del general, precisamente el previsto para las entidades de reducida dimensión que, de acuerdo con lo establecido en el art.105 de la LIS, son las que pueden aplicar la reducción.

23 BOE de 24 del 12 de 2022.

«*las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento*», con lo que las mismas no pierden la posibilidad de aplicar la reserva de nivelación por acogerse al tipo bonificado en dos puntos porcentuales.

No obstante, el que las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros puedan aplicar la minoración en la base imponible prevista en el art.105.1, puede distorsionar en ocasiones la efectividad de este incentivo. Puede haber ERD que apliquen la minoración por reserva de nivelación de bases imponibles en un ejercicio en el que el tipo que les es aplicable es el reducido del 23 % y, al quinto año sin bases imponibles negativas, se adicione el importe minorado a la base imponible positiva, en un periodo en el que la entidad tribute al tipo general del 25 %; o también cabe que se adicione dentro del plazo de cinco años previsto en el art.105 a una base imponible negativa que, de otra manera, se hubiera compensado con bases imponibles futuras que tributen al 25%. En estos supuestos se produciría una reducción en un 2 por ciento del ya de por sí débil, como expondré, efecto financiero positivo del incentivo. En estos casos, que serán comunes en el caso de las entidades que vayan creciendo en actividad con el paso del tiempo, la incertidumbre acerca del efecto final del diferimiento de la tributación puede disuadir a los contribuyentes de la aplicación de un incentivo que pude verse tan disminuido o, incluso, no ser tal finalmente.

En sentido contrario, aunque pueda ser quizá menos habitual que las empresas no incrementen su actividad con el paso del tiempo sino que la disminuyan, también puede suceder que una ERD aplique un ejercicio el tipo general del 25%, por haber sido su importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior igual o superior a 1 millón de euros, y realice en el mismo la minoración de la base imponible por reserva de nivelación, para adicionar el importe minorado, al quinto año sin bases imponibles negativas, a la base imponible positiva de un periodo en el que la entidad tribute al tipo del 23 %, por haberse reducido su importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior inferior a 1 millón de euros; o bien se adicione dentro del plazo de cinco años a una base imponible negativa que, de otra manera, se hubiera compensado con bases imponibles futuras que tributan al 23%, lo que incrementaría en 2 puntos porcentuales el efecto financiero positivo del diferimiento, en lugar de reducirlo. En este caso, a diferencia del anterior, no se incurriría en ningún riesgo al aplicar la minoración de la base imponible, ya que el incentivo fiscal que supone el diferimiento no se va a ver contrarrestado, sino sólo eventualmente incrementado por la aplicación del tipo bonificado del 23 % a una renta que hubiera tributado de otra manera al 25 % en el ejercicio en el que se practicó la minoración de la base imponible.

2.3. Exclusión de las entidades de nueva creación que apliquen el tipo bonificado del 15 por ciento

El legislador ha excluido que «*las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas*», para las que la LIS prevé también en el apartado 1 del

artículo 29 la aplicación de un tipo de gravamen bonificado del 15 por ciento «*en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente*», aunque sean ERD, puedan aplicar la minoración por reserva de nivelación, al recogerse el tipo bonificado en el párrafo tercero del precepto²⁴ y no en el primero²⁵. Así lo afirmó la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas en su contestación a la consulta vinculante del 20 de diciembre de 2019²⁶:

«...en la medida en que la entidad consultante no ha tributado al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS (25%), sino al tipo de gravamen del 15 por ciento que se encuentra regulado en el segundo párrafo y siguientes de dicho apartado, no podrá reducir su base imponible en los términos establecidos en el artículo 105 de la LIS.»

El art.25.1 de la LIS, en cambio, no impide que las entidades de nueva creación apliquen la reducción por reserva de capitalización, pese a que su tipo de gravamen sea el reducido del 15%, ya que se refiere a «*Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29*», y no sólo a los que aplique el «*previsto en el primer párrafo del apartado 1*», como hace el art.105.1 de la LIS.

Lasarte y Jiménez señalan que se les «*escapan las razones por las que la LIS impide que los emprendedores aprovechen este beneficio fiscal. Sobre todo, teniendo en cuenta que, excepto este incentivo, pueden aplicar todos los previstos en el régimen especial de reducida dimensión. Quizá el legislador considere que una reducción del tipo impositivo del 25 al 15% sea suficiente ventaja, más si tenemos en cuenta que, como veremos, la reducción de nivelación supone, en muchos casos, sólo el diferimiento de una pequeña parte de la tributación por el IS con un escaso impacto económico*»²⁷; aunque, también podría argumentarse que, dado el escaso peso que tiene el incentivo que supone la reserva de nivelación, el mismo podría añadirse sin problema a la ventaja, en principio más sustancial, que supone el tipo bonificado del 15 %. Al no hacerse así, estos contribuyentes optarán por la aplicación del tipo bonificado, más beneficioso que el mero diferimiento que implica la reserva de nivelación.

En todo caso, a mi juicio, la razón que justifica la inaplicación del diferimiento que supone la minoración por reserva de nivelación a las empresas de nueva creación sería, en realidad, que para las mismas no sería una ventaja sino un inconveniente; de la misma manera que puede serlo, en algunos casos, como se ha expuesto, para las empresas que tributan al tipo reducido del 23%. En definitiva, se estaría cambiando la tributación al 15% por la tributación al

24 Tampoco podrán hacerlo, por la misma razón, «*Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas*», para las que la Disposición transitoria vigésima segunda de la LIS mantiene el régimen de tributación previsto en la Disposición adicional decimonovena del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004).

25 GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, «Las nuevas reservas de capitalización y nivelación y la compensación de bases imponibles negativas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades» Carta Tributaria – Monografías, núm. 4/ 2015, (LA LEY 2619/2015).

26 V3495-19.

27 Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo impuesto sobre sociedades. cuestiones prácticas tributarias y contables en *Crónica Tributaria*, (155), 111-131. p. 112

25%²⁸ del 10 por ciento de la base imponible. Es cierto que, en ambos casos, una parte del efecto negativo que supondría el incremento del tipo de gravamen finalmente aplicable se vería compensada, desde el punto de vista financiero, con las ventajas que, tal y como como se va analizar, suponen el diferimiento de la tributación y la anticipación de la compensación de bases imponibles negativas, pero dado el escaso peso que tienen las mismas, resulta muy improbable que llegaran a compensarla completamente.

2.4. Exclusión de las empresas emergentes

No podrán aplicar la reserva de nivelación las entidades de nueva creación a las que sea aplicable el régimen de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes²⁹, aunque cumplan los requisitos del art.101 de la LIS (y hay que tener presente que el art.6 d) establece como supuesto que pone fin a la aplicación de los beneficios de dicha Ley el que «*El volumen de negocio anual de la empresa supere el valor de diez millones de euros*», lo que no se exige por el art.29 de la LIS para las empresas de nueva creación en general) ya que tampoco aplican estas entidades el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS, sino el 15% establecido en el art.7 de la Ley 28/2022. Además, les es también aplicable el razonamiento arriba expuesto, en el sentido de que para las mismas el diferimiento que implica la aplicación de la reserva de nivelación constituiría más un inconveniente que una ventaja. Hay que tener presente, adicionalmente, que el art.8 de la Ley 28/2022 ya prevé un aplazamiento, con dispensa de garantías, por un período de doce y seis meses, del pago de la deuda tributaria correspondiente a los dos primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva, sin que tenga lugar el devengo de intereses de demora, con lo que parte del diferimiento que supone la reducción de la reserva de capitalización se solaparía con dicho aplazamiento sin constituir en la práctica una ventaja financiera adicional.

2.5. Exclusión de las personas físicas

La Dirección General de Tributos, en su contestación a la Consulta núm. V2868/16, de 22 junio, ha negado la aplicación de la reserva de nivelación a un consultante que desarrollaba la actividad económica de abogacía, sometido al método de estimación directa, y llevaba la contabilidad ajustada al Código de Comercio; también tomando como base de su decisión el requisito exigido en el apartado 1 del art.105 de la LIS de que «*apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29*» de la LIS», lo que, para el centro directivo

«...excluye su aplicación a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que en ningún caso los tipos de gravamen referidos resultan de aplicación a dichos contribuyentes, al resultarles de aplicación a los con-

²⁸ O al 23 %, de ser el tipo aplicable, tal y como se ha señalado.

²⁹ BOE de 22 de diciembre de 2022.

tribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas únicamente los tipos de gravamen establecidos en 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 (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF-, distintos a los del Impuesto sobre Sociedades.»

Aunque plenamente conforme con la literalidad de la LIS, el criterio adoptado por la DGT supone excluir de la aplicación de este incentivo a las personas físicas que, cumpliendo con los parámetros que delimitan el régimen especial de entidades de reducida dimensión, no ejercen su actividad empresarial a través de una entidad sino directamente; cuando dicho incentivo podría cumplir también para dichos empresarios, tanto la finalidad de incentivar el uso de recursos propios frente a los recursos ajenos, como la de anticipar la compensación de bases imponibles negativas de su actividad empresarial; si bien es cierto que, con respecto a esta segunda finalidad, la posibilidad que la letra a) del art.48 de la Ley del IRPF³⁰ establece de compensación de los rendimientos negativos de actividades económicas con los restantes rendimientos que integran la renta general, implica de suyo una posibilidad de «nivelación» de dichos rendimientos. Por otra parte, es cierto que la variación en los tipos de gravamen que experimentan los contribuyentes del IRPF de un ejercicio a otro distorsionaría la aplicación de este incentivo a los mismos, en el sentido que venimos exponiendo, al transferir rentas entre ejercicios sometidos a diferente tributación. Cabe pensar que, a igualdad de otros rendimientos, la transferencia de rentas sería generalmente de ejercicios con tipos medios o marginales más altos a ejercicios con tipos medios o marginales más bajos, pero podría producirse también el efecto contrario.

3. La cuantificación del importe del incentivo fiscal por reserva de nivelación

Como he señalado, el incentivo que provee la aplicación de la reserva de nivelación del art.105 se compone de dos elementos que, aunque estén vinculados en la vigente normativa, ni tienen la misma naturaleza en cuanto a su fundamento, ni se van a producir ambos en todos los casos, ni van a tener el mismo efecto de producirse ambos. Por ello creo que es importante separar su cuantificación, también a efectos de analizar su eficacia en relación con los fines perseguidos y proponer su eventual reforma.

3.1. El importe del incentivo derivado de la minoración de la base imponible.

La ventaja financiera que implica la reserva de nivelación se podría cifrar, en los supuestos en los que la minoración se adicione a la base imponible cinco

30 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, BOE de 29 de noviembre de 2006.

años después por no haberse adicionado a bases imponibles negativas durante dicho periodo, en el resultado de aplicar el tipo de interés que la entidad satisfice por la financiación ajena, pongamos un 3 por ciento³¹, al importe de la cuota diferida, el 25 por ciento³² del importe de la minoración, que *«En todo caso, (...) no podrá superar el importe de 1 millón de euros»*, durante el plazo de diferimiento de hasta cinco años. Este sería el importe máximo de la ventaja que, al margen del efecto que la aplicación del *«carry back»* puede suponer, proporcionaría la minoración en la base imponible en aplicación de la reserva de nivelación. El plazo de anticipación será menor a cinco años si se adiciona el importe minorado a una base imponible que se produzca en dicho plazo, siendo al menos de un año, y el importe, obviamente, dependerá del de la base imponible positiva del ejercicio y de la voluntad de aplicar el incentivo del contribuyente mediante la dotación de una reserva de nivelación indisponible, pero está limitada al máximo de un millón de euros por ejercicio que fija el segundo párrafo del apartado 1 del art.105.

Siendo el importe máximo de la minoración de 1 millón de euros y de 5 años el máximo periodo de anticipación de la compensación de la base imponible negativa o de mero diferimiento de la tributación de la minoración practicada, podríamos cuantificar en 39.818,51 euros el importe máximo de este elemento del incentivo³³, 63.413,25 si aplicáramos el 4,0625% del interés de demora del año 2023³⁴. Si para disfrutar de dicho incentivo, según dispone el número 3 del art.105, *«El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración (...), que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior»*, ello equivaldría a un incentivo, de 7.963,7 euros anuales³⁵ por no disponer de la reserva de nivelación de 1.000.000 durante cinco años, una retribución de menos de un 0,8 % anual.

El porcentaje del incentivo anual se incrementaría los casos en los que, como consecuencia del hecho de que una base imponible positiva no implica necesariamente un resultado contable positivo del mismo importe, la dotación de la reserva se pospone a un ejercicio posterior. Según establece el apartado 3 del art.105: *«En caso de no poderse dotar esta reserva (...) con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible»*, *«la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación»*. Hay que tener presente que el plazo durante el que la reserva es indisponible no es el de cinco años desde su dotación, sino *«hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior»*, en un plazo máximo de cinco

31 Las pymes obtienen financiación al 3%, el nivel más alto desde 2015. en *Expansión* 25 de abril de 2023. <https://cincodias.elpais.com/extras/pymes/2023-04-25/las-pymes-obtienen-financiacion-al-3-el-nivel-mas-alto-desde-2015.html>

32 23 por ciento para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, como se ha señalado.

33 $250.000 \times (1+0.03)^5 - 250.000$. Para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros $230.000 \times (1+0.03)^5 - 230.000 = 36.633,03$ euros.

34 58.340,19 para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros

35 12.682,65 si aplicamos el tipo del interés de demora el 4,0625%.

años. Por lo tanto, el plazo durante el que no se va a poder disponer de la reserva una vez dotada, va a ser menor en algunos casos, con lo que el rendimiento del incentivo correspondiente a cada uno de los años en los que ha sido indisponible será mayor, al repartirse entre un número menor de años, al tiempo que, si se dispone de la misma, se reduce el periodo durante el cual se pudiera producir el incremento de los fondos propios originado por la dotación de la reserva. Podría darse el caso, incluso, de que la reserva se dotara en el mismo período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible del importe previamente minorado, si fuera este el primero en el que se produjera un resultado contable positivo de cuantía suficiente para poder dotar la reserva, con lo que dejaría de ser indisponible en el mismo ejercicio de su dotación. Incluso, pudiera suceder que no pudiera realizarse su dotación hasta un ejercicio posterior a aquel en que se hubiera adicionado a la base imponible; casos estos en los que su dotación sigue siendo exigible de acuerdo con el tenor literal del apartado 3 del artículo 25, pero podría ser dispuesta por el contribuyente inmediatamente, con lo que su dotación quedaría privada de sentido. Hubiera sido más razonable, a estos efectos, que el legislador hubiera obligado a que la reserva fuera indisponible durante cinco años desde su dotación o, si fuera inferior, durante un plazo equivalente al que va desde la minoración de la base imponible hasta la adición a una base imponible negativa, prolongando la indisponibilidad de la reserva como forma de mejor cumplir con su finalidad. No es la reserva contable la que se adiciona a la base imponible, sino su importe. No habría inconveniente en que se obligara a mantener la primera más allá del momento en que se ha adicionado el segundo a la base imponible para prolongar el efecto perseguido a través de la obligación de dotarla, el incremento y mantenimiento de los fondos propios por parte de la entidad.

Hay que tener presente que esta ventaja por anticipación de la compensación de bases imponibles negativas o por mero diferimiento puede renovarse en ejercicios sucesivos, siempre que la entidad cumpla con los requisitos marcados por el art.105 de la LIS. Con ello, en circunstancias óptimas, una entidad podría tener dotadas simultáneamente cinco reservas de nivelación por su importe máximo y, consecuentemente, estar disfrutando del diferimiento de hasta 1.250.000³⁶ euros de cuota a cambio de tener inmovilizados en el balance 5 millones de euros. Una ventaja financiera de 37.500 euros anuales con el tipo del 3 por ciento antes aplicado al cálculo, o de 50.781,25 euros anuales con el tipo del 4,0625% del interés de demora del año 2023. Además, una vez llegado el ejercicio en el que el importe minorado en concepto de reserva de nivelación debe ser adicionado a la base imponible del periodo, podría utilizar el importe de la reserva de nivelación que deja de ser indisponible para dotar una nueva reserva para otro ejercicio.

3.2. El importe del incentivo derivado del «carry back»

El mero retraso del ingreso de la cuota como consecuencia de las minoraciones en las bases imponibles positivas no sería, en realidad, la finalidad que per-

36 1.150.000 en el caso de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros.

seguiría en última instancia la reserva de nivelación, sino una suerte de efecto colateral que se produce cuando no se dan las condiciones para que cumpla lo que constituiría su finalidad más característica: la de nivelar las bases imponibles de los sujetos pasivos mediante la anticipación de la compensación las bases imponibles negativas que se produzcan en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos al ejercicio en el que se dota la reserva, que es precisamente la finalidad que le da nombre. Esta ventaja se materializa en el hecho de que la aplicación del crédito fiscal por las bases imponibles negativas tendría que retrasarse, de no haberse compensado anticipadamente, hasta un ejercicio posterior en el que se produjeran bases imponibles positivas en importe suficiente para ello. Es, en definitiva, la ventaja financiera que proporciona el «*carry back*» al sustituir al «*carry forward*». Esta ventaja financiera se sumaría o, si se quiere, prolongaría, la que se cifra en la mera anticipación de la compensación, que en nuestra normativa se obtiene sin esperar al ejercicio de la obtención de la base imponible negativa, en el momento en que se aplica la minoración de hasta el 10 por ciento la base imponible positiva y se ha calculado *supra*³⁷.

No es necesariamente cierto, en relación con lo anterior, como afirman Lasarte y Jiménez, que las entidades más beneficiadas por la aplicación de la reserva de nivelación sean las que no presenten bases imponibles negativas en el plazo exigido para ello, al ser máximo el beneficio derivado del retraso en su tributación en ese caso³⁸. La anticipación de la compensación de bases imponibles negativas con bases imponibles positivas posteriores, el «*carry back*», supone una ventaja financiera adicional que se añade, o prolonga, aquel diferimiento del ingreso y, de producirse en el quinto año, ni siquiera disminuye el plazo durante el que se disfruta este. La ventaja financiera de la mera anticipación de la compensación, como he señalado, será de un mínimo de un año, si al siguiente ya se puede compensar el importe con una base imponible negativa, y de un máximo de 5, si no se producen bases imponibles negativas hasta la finalización del plazo previsto en el art.105. La ventaja financiera que proporciona el «*carry back*» en sentido estricto, será como mínimo de un ejercicio; si al siguiente ejercicio se produjera una base imponible positiva que hubiera podido ser compensadas con la base imponibles negativa cuya compensación se ha anticipado mediante el «*carry back*»; pero puede prolongarse sin límite temporal alguno tanto como tardara en producirse una base imponible positiva de importe suficiente como para haber realizado la compensación; dado que no existe un límite temporal a la compensación de bases imponibles negativas³⁹. Si se pro-

37 Otras medidas de diferimiento que incorpora el régimen especial de ERD, como la libertad de amortización o la amortización acelerada, en cuanto que retrasan temporalmente la imputación de parte del resultado contable a la base imponible, producen un efecto similar, en este sentido, a la reserva de nivelación, y también pueden, al alterar en el tiempo la distribución de las bases imponibles positivas y negativas, afectar al momento en que las bases imponibles negativas son objeto de compensación, anticipándolo cuando se añaden a las mismas con la reversión del ajuste. También en estos casos se produce un «*carry back*» de la base imponible negativa que, de no haberse revertido el ajuste, tendría que esperar para ser compensada a que se produjera una base imponible positiva posterior. Se prolonga también, con dicha anticipación, el efecto del diferimiento de la tributación que suponen estas medidas. Las mismas también pueden tener, sin embargo, un efecto de signo contrario: al disminuir la base imponible en un ejercicio pueden retrasar la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

38 Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo impuesto sobre sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables. *Crónica Tributaria*, (155), pp.111 y 114.

39 Art.26 LIS.

longa más de cinco años, por no generarse bases imponibles positivas en importe suficiente en dicho plazo, el efecto financiero del «*carry back*» en sentido estricto será en realidad superior al efecto máximo del mero diferimiento de la tributación o anticipación de la compensación antes calculado⁴⁰.

Pensemos en un supuesto (Tabla 3) en el que solo en el período impositivo que concluye en el quinto año inmediatamente sucesivo a la finalización del período impositivo en que se aplicó la minoración de 1 millón en la base imponible en concepto de reserva de nivelación se generara una base imponible negativa, por un importe igual a dicha minoración. Tal y como dispone el art.105.2 de la LIS, habría que adicionar el importe de la minoración a dicha base imponible negativa, disminuyendo su importe, pero, en el ejemplo planteado, sin dar lugar a una base imponible positiva.

(Tabla 3)

<i>Ejercicios</i>	<i>0</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
<i>Base imponible</i>	<i>10 M</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>-1M</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>1M</i>
A) Sólo Carry forward												-1M
Cuota	2,5 M	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B) Carry back y Carry forward	-1 M					+1M						
Cuota	2,25 M											0,25 M

En casos como el aquí planteado se muestra claramente cómo se prolonga la ventaja fiscal del diferimiento de la tributación, debido a que la adición a la base imponible negativa del ejercicio no llega a producir cuota en el mismo, no da lugar al pago de la cantidad que no se ingresó hace cinco años como consecuencia de la minoración de la base imponible positiva en concepto de reserva de nivelación ¿Y hasta qué momento cabe entender que se prolongaría la ventaja fiscal?: hasta el ejercicio en que se genera una base imponible positiva de un importe tal que hubiera permitido que fuera compensada con la base imponible negativa a la que se adicionó el importe de la reserva de nivelación, el ejercicio 11 en el ejemplo. Sólo en dicho ejercicio 11 se va a generar una cuota como resultado de que no se compense en ese momento la base imponible negativa del ejercicio 5 en el que se adicionó la reserva de nivelación; se va a generar una cuota porque, al haberse anticipado la compensación mediante el «*carry back*»), no se produce en este ejercicio la misma mediante el «*carry forward*».

40 La aplicación de la limitación de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a un porcentaje de la base imponible del ejercicio establecida, con carácter general, por el primer párrafo del apartado 1 del art.26 de la LIS, supondrá en la práctica una prolongación o incremento de la ventaja que supone en sentido estricto el «*carry back*», aunque se vea más que anulada con el correlativo adelanto de la tributación de la parte no compensable de la base imponible positiva que implica.

Como resulta evidente en el ejemplo, 250.000 euros de cuota se difieren 11 ejercicios en aplicación de la reserva de nivelación. Los cinco primeros ejercicios como consecuencia de la aplicación del incentivo en el ejercicio 0, sin esperar al periodo 5 en el que se produce la base imponible negativa, mediante la minoración en la base imponible positiva. Algo que, como se ha señalado, no es inherente al «carry back», sino una ventaja adicional del régimen español de reserva de nivelación. Los seis siguientes ejercicios de diferimiento se corresponde con los que hubiera tardado en compensarse la base imponible negativa del ejercicio 5 con la base imponible positiva del ejercicio 11, de no haberse anticipado la compensación al ejercicio 0. Esta es, estrictamente, la ventaja financiera que otorga el «carry back» frente al «carry forward», que se podría articular, en el ejemplo, como una devolución de 250.000 euros en el ejercicio 5, sin anticiparla al ejercicio 0. Obviamente, el efecto financiero de este segundo diferimiento de seis años es, en el ejemplo, mayor que el del primero de cinco años y podría prolongarse por un plazo mayor en otros supuestos. Si la minoración en la base imponible por reserva de nivelación no se compensa con bases imponible negativas en el plazo de 5 años (Tabla 4), sólo se produciría el primer diferimiento de cinco años, pero no el segundo, el correspondiente al «carry back».

(Tabla 4)

Ejercicios	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Base imponible	10 M	0	0	0	0	0	-1M	0	0	0	0	1M
Carry back y Carry forward	-1 M					+1M						-1 M
Cuota	2,25 M	0	0	0	0	0,25 M	0	0	0	0	0	0

Hay que tener presente además que, desde la perspectiva de incentivo que puede suponer al mantenimiento de los fondos propios en forma de reserva, desde el periodo impositivo en que se produce la adición a la base imponible negativa del importe de la reserva de nivelación, la misma deja de ser indisponible, con lo que la ventaja financiera que implica el «carry back» constituiría una retribución adicional a los periodos en los que se mantiene la indisponibilidad. Si, por ejemplo, fueran cinco años adicionales los que se prolongara este diferimiento hasta la generación de una base imponible positiva en cuantía suficiente para haber sido compensada, el importe del incentivo fiscal para una reserva de nivelación, en el ejemplo de 1.000.000 que hemos planteado, podría cifrarse en 85.979,09 euros⁴¹, que dividido entre los cinco años en los que la reserva de 1 millón de euros ha sido indisponible, nos daría una retribución anual en forma de ventaja fiscal de 17.195,81 por cada uno de los cinco años en los que no se pudo disponer de la reserva. Si aplicamos el interés de demora del ejercicio 2023 el incentivo se cifraría en 142.911,48 euros, 28.582,29 euros por cada año.

⁴¹ $250.000 \times (1+0.03)^{10} - 250.000$. Para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros $230.000 \times (1+0.03)^{10} - 230.000 = 79.100,76$ euros.

En relación con lo anterior, hay que tener presente también que el régimen vigente de la reserva de nivelación implica también, de facto, una flexibilización de la limitación a la compensación de bases imponibles negativas contenida en el art.26.1 de la LIS:

«Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación».

Esta flexibilización se produce, en primer lugar y en la forma obvia que responde a la propia denominación de la reserva, al permitir compensar las bases imponibles negativas, no sólo con bases imponible positivas futuras, *«carry forward»*, sino con bases imponibles positivas pasadas, *«carry back»*. Se logra con ello un efecto de equilibrio, de nivelación, de reparto de dicha compensación, al añadirse a la de los ejercicios posteriores para ser compensadas, una parte de las bases imponibles positivas de los cinco ejercicios anteriores en concepto de reserva de nivelación. Dicho reparto facilitará, obviamente, que dicha compensación se pueda producir sin quedar sometida a las limitaciones del art.26 de la LIS, facilitará, en definitiva, que la misma no se retrase por la aplicación de dichos límites, lo que constituye una ventaja adicional implícita. En los supuestos en los que no llegaran a producirse antes de la extinción de la entidad bases imponibles positivas posteriores de un importe superior al de las bases imponibles negativas que ya han sido objeto de compensación anticipada mediante la aplicación de la reserva de nivelación, no sólo se habría producido un diferimiento de la tributación, sino una verdadera reducción de la carga tributaria con respecto a la que se hubiera tenido que soportar de forma efectiva, al haberse hecho aprovechado mediante el *«carry back»* créditos fiscales que, de otra manera, no se hubieran podido aprovechar mediante el *«carry forward»*.

Hay que tener presente además que, mientras que el *«carry forward»* de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ha de someterse a las limitaciones del art.26 de la LIS, el *«carry back»* de la reserva de nivelación no. Pudiera pensarse que no habría tal ventaja; desde el momento en que el segundo párrafo del art.26 se establece que *«En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.»* y el importe máximo que establece el segundo párrafo del apartado 1 del art.105 para la minoración por reserva de nivelación es del mismo importe, como hemos expuesto; pero no se establece en el art.105 límite alguno para la adición de las cantidades minoradas en concepto de reserva de nivelación durante los cinco ejercicios inmediatamente anteriores, con lo que podría compensar hasta cinco millones de euros provenientes de bases imponibles positivas de aquellos ejercicios con una base imponible negativa que, de otra manera, si tuviera que compensarse con una base imponible positiva futura de cinco millones de euros de un único ejercicio, sólo podría hacerse por el 70% de la misma⁴², 3.500.000

⁴² O menos, si le son aplicables los límites previstos en el apartado 1 de la *«Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.»*

euros, y la compensación de la base imponible negativa restante, 1.500.000, se tendría que diferir ulteriormente. Es cierto que las cantidades acumuladas en concepto de reserva de nivelación a adicionar a bases imponibles negativas futuras han estado sometidas a la limitación de partida establecida por el apartado 1 del art.105 de la LIS, el 10 por ciento de la base imponible positiva de cada uno de los ejercicios en que se dotaron las reservas, pero ello no impide que, acumuladas, puedan superar la limitación establecida por el apartado 1 del art. 26 de la LIS.

Resulta evidente, en relación con ello, la contradicción que supone el hecho de que la LIS, al tiempo que establece unas limitaciones, más que discutibles desde el punto de vista del principio de capacidad económica, al «*carry forward*», a la compensación de bases imponibles positivas con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, introduzca una medida como el «*carry back*» del art.105.1, que supone en la práctica una ampliación del ámbito de la compensación añadiendo un parte de las bases imponibles positivas de los ejercicios de los cinco años precedentes; aunque sea como un incentivo aplicable sólo por las ERD y condicionado a la dotación de una reserva indisponible.

4. El límite a la minoración por reserva de nivelación

4.1. Base imponible positiva y correcciones por reserva de nivelación de bases imponibles

El art.105.1 de la LIS establece como límite a la minoración por reserva de nivelación el 10 por ciento del importe de la base imponible positiva, con un límite de 1 millón de euros, o el importe proporcional si la duración del periodo impositivo tuviera una duración inferior al año. La referencia que establece el art.105.1, simplemente la base imponible positiva⁴³, en mi opinión, resulta técnicamente imprecisa.

Según se establece en el apartado 1 y 3 del art.10. de la LIS («*Concepto y determinación de la base imponible*»), «1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores». El número 3 del precepto dispone, por su parte, que «*En el método de esti-*

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos (...), en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, (...), de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- *El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.*
- *El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.*

43 De la misma manera, el segundo párrafo del apartado 1 del art.52 de a Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizcaia, establece que la reducción de la base imponible por aplicación de la reserva especial para nivelación de beneficios «*no podrá superar el 15 por 100 del importe de la base imponible del período impositivo*».

mación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable...». El legislador, en el penúltimo párrafo del apartado 1 del art.25 de la LIS, a la hora de establecer el límite para la minoración por la reserva de capitalización, no se refiere simplemente a «*la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción (minoración)*», sino que añade también «*a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas*». Cabría deducir, en función de ello, que si el art.105 no ha hecho ninguna de las salvedades contenidas en el art.25, refiriéndose simplemente al «*importe*» de «*su base imponible positiva*», se está refiriendo al importe resultante después de aplicar las correcciones al resultado contable previstas en la LIS. Así lo consideran Malvárez y Martín, para quienes «*a efectos del cálculo de la reserva de nivelación, sí deben tenerse en cuenta las bases imponibles negativas y las cantidades integradas en la base en virtud del artículo 11.12 de la LIS, pues ambas partidas forman parte de la base imponible, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS*»⁴⁴.

El segundo párrafo del apartado 1 del art.30 de la LIS, por su parte, dispone que:

«En el supuesto de entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.»

lo que puede ser interpretado como una decisión del legislador acerca del orden en que hay que realizar las minoraciones y las adiciones en la base imponible en aplicación del art.105 de la LIS, que sería en último lugar, pero no necesariamente acerca de la base del cálculo del límite para la minoración. Creo que hubiera resultado técnicamente más preciso establecer de forma expresa como límite a la minoración por reserva de nivelación el 10 por ciento de la base imponible positiva previa a las correcciones de la propia reserva de nivelación, tanto por minoración como por adición, si así se decide que sea; de manera similar a lo expresamente dispuesto en el apartado 1 del art.25 en relación con la reserva de capitalización. Las minoraciones y adiciones por reserva de nivelación, aunque sean las últimas, no dejan de ser correcciones del resultado contable para el cálculo de la base imponible mediante la aplicación de uno de los preceptos de la LIS, el art.105, a las que hace referencia el apartado 3 del art.10.

Domínguez Corvo⁴⁵ también considera que el «*...ajuste que lleva consigo el acogimiento de la reserva de nivelación...*» (...) se ha de «*...realizar con posterioridad a la obtención de la base imponible y a la compensación, en caso de que proceda, de las bases imponibles negativas derivadas de ejercicios anteriores*», pero va más allá y afirma que «*la LIS le da (...) un tratamiento diferenciado del resto de ajustes extracontables derivados de las divergencias entre la normativa contable y la fiscal. Mientras el resto de ajustes se efectúan para determinar la*

⁴⁴ Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M. P., «Las nuevas...» Op. Cit. p.151.

⁴⁵ Domínguez Corvo, L., (2018) La reserva de nivelación de la ley del Impuesto sobre Sociedades. Técnica Contable y Financiera, (6), p.42.

base imponible, el que ahora nos concierne constituye una nueva clase de ajuste».

De ser ello cierto, es claro que no sería necesario que en el art.105 se excluyeran expresamente de la base imponible dichos ajustes para determinar la base del cálculo del límite a la minoración, pero no creo que el segundo párrafo del apartado 1 del art.30 de la LIS, antes reproducido, pueda tomarse como justificación para ello. Creo que la base imponible minorada o incrementada por las cantidades derivadas del art.105 no deja de ser base imponible, y el propio párrafo primero del art.30 define la cuota íntegra como «*la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen*», tanto si es una base imponible minorada o incrementada en virtud del art.105, como si no. Según el DRAE, minorar no es sino «*Reducir en cantidad, calidad o intensidad*» e incrementar «*Dar mayor extensión, número o materia a algo*», algo que sigue siendo lo mismo en naturaleza, base imponible, aunque no lo sea en cantidad o número.

El que no se haga referencia expresa el art.105 de la LIS ni a las minoraciones del primer párrafo del apartado 1 ni a las adiciones a la base imponible previstas en el segundo párrafo del apartado 2 del propio art.105, según el cual el importe restante de la minoración por reserva de nivelación que no haya sido adicionado a las bases imponibles negativas de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a dicha minoración se adiciona a la base imponible del último de ellos; aunque implique una imprecisión técnica o terminológica del mismo calado, no es exactamente equiparable. La razón sería que, mientras el cálculo del límite a las minoraciones por reserva de minoración de bases imponibles negativas, constituido por el 10 por ciento del importe de la base imponible positiva ha de hacerse necesariamente con carácter previo a la aplicación de la propia minoración, no sucedería lo mismo necesariamente con respecto a las adiciones por reserva de nivelación no aplicadas a la compensación de bases imponibles negativas. No se da con respecto a estas últimas el problema de la mera factibilidad del cálculo que se produciría con respecto a las minoraciones. Los importes de la reserva de nivelación no aplicada a bases imponibles negativas se adicionan a la base imponible del ejercicio de forma obligatoria y sin límite alguno. ¿Habría entonces que tener en cuenta el incremento de la base imponible del ejercicio como consecuencia de la adición en concepto de reserva de nivelación de un ejercicio anterior para el cálculo del límite a la minoración por reserva de minoración del propio ejercicio? Dicha adición, como la minoración, no deja de ser una corrección del resultado contable en aplicación de uno los preceptos establecidos en la Ley del IS, el segundo párrafo del apartado 2 del art.105, luego forma parte de la «*base imponible positiva*» cuyo importe se tomaría como base en el primer párrafo del apartado 1 del art.105 para determinar el límite a la minoración.

Desde un punto de vista sistemático, el que la regulación de la adición esté contenida en el apartado 2 del artículo, mientras que la del límite a la minoración se encuentre en el apartado 1, jugaría a favor de interpretar que este es aplicable primero y aquella después y, desde una perspectiva teleológica, puede pensarse que incrementar el límite a la minoración por reserva de nivelación con las adiciones por el mismo concepto es tanto como volver a anticipar la compensación de un 10 por ciento del 10 por ciento de la base imponible que ya fue minorado,

y su compensación, por tanto, anticipada. No obstante, desde el punto de vista de la finalidad del «*carry back*», la otra parte del incentivo a tener en consideración, no existiría inconveniente alguno para que una futura base imponible negativa pudiera ser compensada adicionalmente en parte de este importe, puesto que no ha sido utilizado a estos efectos.

Si no se tiene en cuenta la adición, el límite de la base imponible positiva susceptible de diferimiento en aplicación de la reserva de nivelación será menor, obviamente, al calcularse sobre una base inferior. Puede darse el caso, incluso, de que exista una base imponible del ejercicio negativa, previa a la aplicación de las correcciones por reserva de nivelación, pero menor que el importe a adicionar en tal concepto en dicho ejercicio. En tal caso, de aplicarse primero el cálculo del importe de la minoración, este sería cero, al calcularse su límite sobre una base imponible negativa «previa» a la aplicación del art.105, pero a continuación se adicionará obligatoriamente el importe de las reducciones de ejercicios anteriores no compensadas con bases imponibles negativas en el plazo que da la LIS y, en la medida en que superen el importe de la base imponible negativa del ejercicio, darán lugar a una base imponible positiva que, sin embargo, no se va a minorar en aplicación de lo establecido en el art.105. Con ello se pone de manifiesto en estos casos que esta interpretación supone, en mi opinión, corregir el concepto legal de base imponible positiva al que hace referencia el art.105, sin contar con una fundamentación legal clara para ello.

4.2. Base imponible positiva y bases imponibles negativas

Teniendo presentes los argumentos interpretativos antes expuestos, reforzados por el hecho de que la LIS dedica a la «*Compensación de bases imponibles negativas*» su art.26, dentro del Capítulo V «*Reducciones a la base imponible*» del Título IV «*La base imponible*», las ERD que tengan pendientes de compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores verán disminuida la posibilidad de aprovechar el incentivo fiscal que supone el diferimiento del gravamen en concepto de reserva de nivelación, en la medida en que disminuyan la base imponible positiva del ejercicio que se toma como base para el cálculo de su importe, mediante la compensación con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Esto supone, a mi modo de ver, un defecto de la vigente regulación, en la medida en que, cuando ambas se solapan, la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores, el «*carry forward*», puede limitar el importe del «*carry back*» a aplicar en el futuro, cuando se obtengan bases imponibles negativas. Esta limitación, aunque no supone un perjuicio para el contribuyente en todos los casos, sí puede suponerlo en algunos, como voy a exponer a continuación.

No tendría ningún sentido que una entidad de reducida dimensión, con objeto de no disminuir la ventaja financiera que supone el diferimiento originado por la minoración por reserva de nivelación, retrasara la compensación de la renta positiva obtenida en el ejercicio con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Con ello estaría retrasando la obtención del ahorro en cuota definitivo que obtendría el presente ejercicio, correspondiente al importe susceptible

de ser compensado, para obtener un diferimiento de tan sólo el 10 por ciento de este importe; ya que esta es la proporción que guarda la minoración por reserva de nivelación con la base imponible positiva sobre la que se calcula que se renuncia a compensar. Este efecto se produciría si se calculara la minoración máxima por reserva de nivelación sobre el importe la renta positiva obtenida en el ejercicio y se aplicara la misma antes de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; a la manera prevista en el art.25 de la LIS para la reducción por reserva de capitalización; porque ello podría hacer que quedara parte de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores desplazada por la minoración por reserva de nivelación. No obstante, no se produciría necesariamente en todos los casos.

En primer lugar, en los supuestos en los que el importe las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación no superara el 90 por ciento de la base imponible previa a la minoración por reserva de capitalización y a la compensación de las propias bases imponibles negativas, el calcular y aplicar el importe de la reserva de nivelación sobre dicha base imponible previa no impediría en ningún caso la compensación de las bases imponibles negativas, dado que el importe máximo de la reducción por reserva de nivelación es el 10 por ciento de la misma. Sólo cuando las bases imponibles negativas pendientes de compensación superan ese umbral del 90 por ciento, el minorar dicha base imponible previa en un 10 por ciento en aplicación de la reserva de nivelación retrasaría la aplicación del crédito fiscal aplicable por las bases imponibles negativas.

En segundo lugar, hay que tener presente que, aunque de acuerdo con lo estipulado en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 26 de la LIS, *«En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros»*, por encima de dicho importe se compensarán con el límite previsto en el primer párrafo del precepto *«...del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación»*, lo que implica necesariamente que cuando dicha base imponible previa iguale o supere el importe de 1.250.000⁴⁶ euros, con independencia de cuál sea el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación, la minoración del 10 por ciento del importe de dicha base imponible previa en aplicación de la reserva de nivelación no va a impedir la aplicación de la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en el importe máximo permitido en el ejercicio, al quedar la minoración, necesaria y matemáticamente, por debajo del importe del 30 por ciento de la base imponible positiva no compensable.

La minoración por reserva de nivelación, en su actual configuración, es una medida de alcance muy limitado⁴⁷ en cuanto a su efecto financiero, tal y como

46 Prescindiendo del efecto de la reducción por reserva de capitalización sobre la base de cálculo del límite de la reserva de nivelación. Si se tiene en cuenta dicho efecto, el importe a partir del cual la minoración del 10 por ciento del importe de la base imponible previa (sin computar la posible incidencia del art. 11.12 de la LIS) en aplicación de la reserva de nivelación no va a impedir la aplicación de la compensación del importe máximo permitido en el ejercicio de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores sería de 1.388.888,88 euros.

47 En el mismo sentido Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M. P., «Las nuevas...» Op. Cit. p. 115.

he mostrado, por lo que no parece necesario que se vea adicionalmente limitada en su aplicación por la compensación de bases imponibles negativas del art.26 de la LIS, una figura con la que se encuentra en una relación tan directa en cuanto a su sentido y finalidad. En mi opinión, sería más razonable, de mantenerse la actual configuración del incentivo y sin perjuicio de lo que propondré en este trabajo más adelante, establecer que el cálculo y aplicación del importe de la minoración en que consiste la reserva de nivelación se realizaran sobre la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas siempre que ello favoreciera al contribuyente; es decir, en todos aquellos casos en los que el importe de la base imponible del ejercicio previa a la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores tenga un importe tal que permita aplicar la minoración por reserva de nivelación sin implicar un diferimiento de la compensación de las bases imponibles negativas, cualquiera que sea su importe: 1.250.000 euros⁴⁸, y también en los casos en los que el propio montante de las bases imponibles negativas pendientes de compensación no llegara al 90 por ciento de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación de la propia reserva de nivelación. Otra posibilidad para evitar el menoscabo del incentivo por reserva de nivelación podría ser que, para los supuestos en los que la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores impidiera la aplicación de la minoración por reserva de nivelación, se estableciera también en relación con la misma, de forma similar a la que se establece en el último párrafo del apartado 1 del art.25 de la LIS para la reserva de capitalización, que *«en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior»*.

Las normas forales de Araba y Guipúzcoa establecen expresamente que la minoración de la base imponible por aplicación de la *«Reserva especial para nivelación de beneficios»* *«no podrá superar el 15 por ciento del importe de la base imponible del período impositivo, previa a la compensación de bases imponibles»*. La minoración de la base imponible en concepto de *«Reserva especial para nivelación de beneficios»* podría resultar, en algunos casos y como se ha señalado, en perjuicio del contribuyente en la medida en que pudiera retrasar la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, supuestos en los que estaría retrasando una disminución definitiva de la cuota por la compensación de bases imponibles negativas a cambio del mero diferimiento que supone la *«Reserva especial para nivelación de beneficios»* foral, que si no llega a compensarse con bases imponibles negativas futuras en los plazos fijados en la normativa foral será meramente temporal y además se verá disminuida o anulada por la *«corrección positiva adicional»* prevista en la normativa foral correspondiente. En casos extremos, dado que la normativa foral, a dife-

48 1.388.888,88 euros si tenemos en cuenta el efecto de la reducción máxima por reserva de capitalización

rencia de la vigente LIS, establece plazos máximos⁴⁹ para la compensación de bases imponibles negativas, al impedir la misma no estaría simplemente difiriéndola, sino renunciando a dicha disminución definitiva de la cuota. Obviamente, cuando se produzcan tales efectos negativos, el contribuyente foral no debería acogerse a la «Reserva especial para nivelación de beneficios».

5. Reserva de nivelación de bases imponibles negativas y reserva de capitalización

Es claro, aplicando los mismos elementos interpretativos que venimos examinando, que la reducción por reserva de capitalización ha de tomarse en consideración a efectos de la determinación de la «base imponible positiva» sobre la que se calcula el límite de la minoración por reserva de nivelación⁵⁰. Sin embargo, pese a que el art.25.1 de la LIS no ha excluido expresamente, de «la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción» que establece como base del cálculo del límite de la reducción por reserva de capitalización, las minoraciones o adiciones a la base imponible por reserva de nivelación; como sí hace, como se ha señalado, tanto con la propia reducción por reserva de capitalización como con la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la Ley y con la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; sí cabe entender que dichas minoraciones o adiciones a la base imponible por reserva de nivelación están excluidas del cálculo de la base de la reserva de capitalización. Desde un punto de vista sistemático, puede argumentarse que la aplicación de la minoración por la reserva de nivelación no es «previa» a la de la reserva de capitalización, en cuanto que está regulada en el Capítulo XI, obviamente posterior al Capítulo V en el que se regula la reserva de capitalización, o que habría que aplicar primero las normas del régimen general antes de aplicar las normas de un régimen especial como es el de la ERD; pero este argumento llevaría también a excluir de dicho cálculo, consecuentemente, el resto de los incentivos fiscales también regulados en el mismo: la libertad de amortización del art.102, la amortización acelerada del art.103 y las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores del art.104. Sería lo dispuesto en el apartado 1 del art.30 de la LIS, interpretado en el sentido señalado de que constituye una decisión acerca del orden en el que hay que aplicar la reserva de nivelación, a falta de otra base más sólida, lo que nos llevaría a dicha conclusión. Este es el criterio administrativo que, de facto, ha adoptado la Administración Tributaria en su Manual práctico de Sociedades⁵¹, según el cual hay que aplicar primero la reducción por reserva de capita-

49 Quince años que la normativa de Guipúzcoa, treinta la de Álava.

50 En sentido contrario, Pallarés Rodríguez, M. d. R., & Jiménez de Cisneros Quesada, M. d. M. (2016). Las reservas de nivelación y de capitalización en las pymes. Gestión: Revista De Economía, (63), p.27: «El artículo 105 de la LIS no hace referencia a esta cuestión por lo que debemos entender que la reducción se calcula sobre la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización» y Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M. P., «Las nuevas...», Op. Cit., p.152: «El artículo 105 de la LIS no hace referencia a esa cuestión, de lo que se puede deducir que la reducción se calcula sobre la base previa a la aplicación de la reserva de capitalización».

51 Agencia Tributaria. Manual práctico de Sociedades 2022. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/Sociedades/Manual_sociedades_2022.pdf p.565.

lización, sin tener en cuenta la minoración por reserva de nivelación, y posteriormente esta, teniendo en cuenta la reducción por reserva de capitalización. Este criterio favorece al contribuyente, en la medida en que, si tuviera que escoger, le resulta más ventajoso no rebajar el límite de una disminución definitiva de la tributación en aplicación de la reserva de capitalización que incrementar el límite de la reserva de nivelación que sólo proporciona un diferimiento⁵².

Otra cuestión relativa a la articulación entre la reserva de nivelación y la reserva de capitalización es la regulación contenida en la letra e) del apartado 2 del art.25 de la LIS, que, a los efectos de determinar el incremento de fondos propios que se toma como base para el cálculo de la reducción en la base imponible en concepto de reserva de capitalización y para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada uno de los tres años en que este mantenimiento resulte exigible, excluye expresamente la toma en consideración, al inicio y al final del período impositivo, de la reserva indisponible que se dote *«por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley»*: la reserva de nivelación de bases imponibles negativas.

Aunque en el propio art.25 se diferencie entre *«Las reservas de carácter legal o estatutario»*, a las que se refiere en su letra d), y a *«Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley»*, que menciona expresamente en su letra e); en su contestación a la consulta vinculante V4962-16, de 15 de noviembre, la DGT afirmó que

«Dentro del concepto de reserva legal del artículo 25.2.d) de la LIS deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital».

Y en la misma línea, en términos aún más amplios, en la contestación a la consulta vinculante V2357-16 de 27 de mayo:

«A efectos de determinar el incremento de fondos propios que establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, habrá de atenderse a los fondos propios de la entidad en el ejercicio 2015, es decir, a la diferencia de fondos propios entre el inicio y final del período impositivo 2015 en los términos establecidos en el artículo 25 de la LIS. A estos efectos, tal y como señala el apartado 2 de este precepto, no se computarán en los fondos propios, entre otras partidas, las reservas de carácter legal o estatutario. Dado que la reserva por inversión de beneficios tiene origen legal, no se computará en los fondos propios a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.»

52 No obstante, conviene señalar que la normativa foral de Araba y Guipuzkoa resultan más favorables para el contribuyente a este respecto, puesto que no tiene que escoger entre ambos incentivos, dado que establecen como límite a la reducción de la base imponible por aplicación de la *«Reserva especial para nivelación de beneficios»*, *«el 15 por ciento del importe de la base imponible del período impositivo, previa a las correcciones previstas en este capítulo»* entre las que se encuentra la *«Compensación para fomentar la capitalización empresarial.»*, que se deduce de la base imponible por el incremento del patrimonio neto a efectos fiscales, con lo que la reducción por *«Reserva especial para nivelación de beneficios»* no disminuye su límite.

Reserva por inversión de beneficios que es, precisamente, el antecedente inmediato de la reserva de capitalización, por lo que su «*origen legal*» no es otro que la propia ley fiscal, como el de las reservas de nivelación y de capitalización.

Sin embargo, La DGT en su contestación a la Consulta Vinculante V1854-19, de 16 de julio, en relación con la reserva de capitalización, ha afirmado posteriormente lo siguiente:

«No obstante, una interpretación razonable de la norma lleva a considerar que la propia reserva de capitalización no debería tener el carácter de reserva cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal a estos efectos, dado que puede considerarse que la aplicación práctica de tal interpretación podría conllevar efectos no deseados por la norma, en el sentido de que su dotación, requisito para aplicar el incentivo, supondría un menor importe de los fondos propios a efectos de la aplicación del mismo.»

De acuerdo con lo anterior, la reserva de capitalización dotada según lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios y el mantenimiento de dicho incremento de acuerdo con lo señalado en el apartado 2 del citado artículo. Esto es, se considerará que forma parte de los fondos propios existentes al cierre o al inicio del ejercicio, de la misma forma que el resto de partidas integrantes de los fondos propios no excluidas del cómputo del mencionado incremento y del mantenimiento del mismo.»

Teniendo además presente, como señaló Labaut Serer, que con la dotación de la reserva de capitalización:

«En el fondo se están retrayendo recursos obtenidos en el ejercicio anterior, y se está autofinanciando la empresa; en consecuencia, si el objetivo que se pretende con el beneficio fiscal de la minoración de la base imponible es la autofinanciación, este se ve cumplido y en consecuencia debería tenerse en cuenta»⁵³.

Pues bien, si lo anterior es cierto por lo que se refiere a la reserva de capitalización ¿no lo es también en lo que se refiere a la reserva de nivelación de bases imponibles? También su dotación se hará a cargo de los recursos obtenidos en el ejercicio anterior, o en el primero que sea posible, para autofinanciar la empresa, lo que sirve también al objetivo de incremento del patrimonio neto. Parece difícil justificar el que; siendo la reserva de nivelación de bases imponibles, como lo es la reserva de capitalización, una reserva indisponible que persigue esa misma finalidad; reciba un tratamiento distinto a estos efectos. Parece evidente que en ninguno de los dos casos estamos ante «*reservas de carácter legal*», en el sentido de la letra d) del art.25, como se reconoce en la Consulta Vinculante V1854-19 en relación con la reserva de capitalización y está implícito en la propia mención expresa que se hace a la reserva de nivelación de la letra e) del mismo precepto, que sería redundante si se pudiera entender que la misma se encuentra entre las «*reservas de carácter legal*» de la letra anterior.

⁵³ Labaut Serer G., La reserva de capitalización de años anteriores: ¿se puede utilizar como incremento de los fondos propios? (2018) Cont4bl3, N°. 65, 2018.p.10.

Este tratamiento de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas como una reserva legal puede suponer además un obstáculo a la consecución efectiva de la finalidad perseguida por la reserva de capitalización. Al no ser tenida en cuenta la reserva de nivelación, no sólo a efectos de determinar el incremento de los fondos propios, sino tampoco a efectos de determinar el mantenimiento de dicho incremento, si la entidad, una vez que la reserva se ha convertido en una reserva de libre disposición por transcurso del plazo previsto en el art.105, o al haberse adicionado a una base imponible negativa, decide repartir la reserva de nivelación entre los accionistas, se estará produciendo una disminución de los fondos propios en el mismo importe, disminución que, sin embargo, no va a ser tenida en cuenta a efectos del art.25 de la LIS y, por lo tanto, no va implicar la pérdida de la reducción de la tributación en concepto de reserva de capitalización.

Cabe interpretar que la voluntad del legislador al excluir del cómputo de los fondos propios la reserva de nivelación era no duplicar el incentivo asociado al compromiso asumido por el contribuyente de no disponer del importe de la reserva de nivelación hasta que la minoración se adicione a la base imponible del IS; pero parece incongruente que sí vuelva a computarse la reserva de capitalización como base del cálculo de la reserva de capitalización del ejercicio siguiente, que también se dota para cumplir con las exigencias derivadas de la aplicación de la reducción en la base imponible, dando lugar a una nueva reducción; en ambos casos estamos ante una dotación «voluntaria» de las reservas, aunque sea para poder acogerse a un beneficio fiscal; más «voluntaria» en realidad en el caso de la reserva de nivelación, dado que el incentivo fiscal es menor que el proporcionado por la reserva de capitalización.

6. Conclusiones

La reserva de nivelación de bases imponibles negativas mezcla dos finalidades, el incentivo al incremento de los fondos propios, que se articula mediante la obligación de dotar una reserva indisponible para obtener un diferimiento de la tributación de hasta el 10 por ciento de la base imponible del ejercicio, y posibilitar la anticipación de la compensación de bases imponibles negativas de hasta el 10 por ciento de las bases imponibles positivas de los últimos cinco ejercicios, el denominado «*carry back*», también condicionado a la dotación de las reservas y que, de producirse, funciona como una prolongación del diferimiento. Ambas finalidades, a mi juicio, podrían y deberían perseguirse de forma más eficiente separadamente.

Quizá la crítica mayor que cabe hacer a la reserva de nivelación de bases imponibles negativas es que la finalidad de incentivo al incremento de los fondos propios, con la que se ha justificado su establecimiento⁵⁴, no se logra necesariamente con la dotación de la reserva indisponible. En primer lugar, como

54 Cordero ve una finalidad de garantía del pago de la deuda la previsión de que la reserva se dote con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. Cordero González, E.M., Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

señalan Malvárez y Martín, la medida «*no se relaciona con los beneficios o pérdidas contables, sino con las bases imponibles positivas o negativas*»⁵⁵. En segundo lugar, de producirse efectivamente el efecto del incremento de los fondos propios como consecuencia de la dotación de la reserva indisponible, el mismo no ha de mantenerse durante cinco años mediante el mantenimiento de la reserva en el balance, sino sólo desde el momento en que se dote hasta el que sea objeto de adición a la base imponible o de compensación con una base imponible negativa posterior. La reducción, en su regulación actual, sólo exige que se dote una reserva y no se disponga de su importe, equivalente a la minoración practicada, desde el momento de su dotación; momento que puede ser posterior al ejercicio en que se aplica la minoración e incluso posterior al ejercicio en que deja de ser indisponible, como se ha expuesto; hasta cinco años después, no de la dotación, sino de la minoración; o hasta que se adicione los importes minorados a bases imponibles negativas dentro de tal plazo. En tercer lugar, con la dotación de la reserva indisponible no se está exigiendo necesariamente un incremento neto de los fondos propios; ni en el ejercicio de la minoración de la base imponible, ni en el de la dotación de la reserva. Tampoco se impide que la entidad los disminuya posteriormente durante el tiempo en que la reserva es indisponible, siempre que no lo haga con cargo a la reserva de nivelación sino con cargo a otras reservas de libre disposición⁵⁶. Adicionalmente, el reparto de la reserva de nivelación como dividiendo una vez que deja de ser indisponible, aunque obviamente implique una disminución de los fondos propios de la entidad, no tiene aparejada la pérdida de la reducción por reserva de capitalización por falta de mantenimiento del nivel de incremento de los fondos propios que da lugar a la misma, al no tenerse en consideración a estos efectos por tratarse como una reserva legal.

La articulación, en la vigente normativa, entre el «*carry back*» que permite la reserva de nivelación de bases imponibles negativas y el «*carry forward*» del art. 26 de la LIS es insatisfactoria, al limitar en ocasiones el segundo, a mi juicio innecesariamente, el primero; también lo es la articulación entre reserva de capitalización y reserva de nivelación, al disminuir también la aplicación de la primera la cuantía de la segunda innecesariamente y al no computarse la segunda a efectos del cálculo del incremento y mantenimiento de los fondos propios exigido por la primera. La determinación de lo que ha de entenderse como importe de base imponible positiva que constituye la base de la minora-

55 Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M.P., «Las nuevas...» Op. cit. p.160:

56 No sería del todo correcta, en relación con ello, la afirmación de Calvo Vergez en el sentido de que «*la constitución de esta reserva de nivelación exigirá a las entidades desviar recursos, pudiendo llegar a plantear a las pymes un coste de oportunidad, ya que podría representar mucho esfuerzo acumular remanentes en momentos como los actuales por la situación del balance de las pymes y sus necesidades de financiación del circulante.*» Calvo Vergez, J., Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015. *Aranzadi digital num. 1/2016*. https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/maf/app/document?sguid=i0ad6adc6000001891b4f6fdd2dba930a&marginal=BIB\2016\3287&docguid=i20e895c0374a11e6a23d0100000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=2&epos=2&td=1&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&select_mod=false&displayName=, por el contrario, dotar la reserva y que la misma sea indisponible supone que la entidad va a mantener en el balance recursos por importe equivalente a la dotación durante los ejercicios en que mantenga este carácter, recursos que podrá utilizar con la finalidad que estime más oportuna. La indisponibilidad de la reserva no impide disponer de los recursos dentro de la empresa.

ción por reserva de nivelación es imprecisa técnicamente, también por lo que se refiere a las propias adiciones a la base imponible que implica la mecánica de su aplicación en algunos casos.

El incentivo al mantenimiento de la reserva en el balance que supone la reserva de nivelación, tal y como está diseñada en la actualidad, es escaso y resulta distorsionado en su aplicación a entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que aplican un tipo de gravamen diferente en el momento del diferimiento y en el momento de la incorporación a la base imponible del importe diferido. Es un incentivo de menor entidad que el que supone el incentivo al incremento y mantenimiento de los fondos propios que constituye la reserva de capitalización, tanto por la propia naturaleza del incentivo, mero diferimiento frente a la reducción definitiva de la tributación, como por el hecho de que la base del cálculo del límite máximo a la reducción por reserva de capitalización es mayor que el de la reserva de nivelación de bases imponibles, al no quedar minorado ni por las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación en el ejercicio ni por el importe de la reserva de capitalización misma. Además es un incentivo menos eficaz al ser más incierto, puesto que tendrá mayor o menor entidad en función de la duración del diferimiento, lo que va a estar en función de los años que tarde en adicionarse su importe a las bases imponibles negativas de los cinco años inmediatos y sucesivos y, de llegar a compensarse con bases imponibles negativas dentro de dicho plazo, en función de que se prolongue más o menos en forma de «*carry back*» propiamente dicho, circunstancias todas ellas que no pueden ser conocidas con certeza en el momento en que se dota la reserva.

Por todo ello, para incentivar adicionalmente la utilización de fondos propios frente a financiación ajena por parte de las ERD, considero que sería más adecuado simplemente incrementar el porcentaje y los límites de la reserva de capitalización para estas entidades, tal y como hacen las haciendas forales, y suprimir el magro, incierto y técnicamente pobre incentivo al empleo de fondos propios que supone la vigente normativa de la reserva de nivelación; una reserva de capitalización incrementada para las ERD, no necesariamente duplicada, que resulta más cierta, de mayor entidad y, quizá lo más importante, que sí que exige el incremento y mantenimiento de los fondos propios para su aplicación. Con ello desaparecerían, obviamente, los problemas que plantea la articulación de ambas reservas y los de articulación de la reserva de nivelación con la compensación de bases imponibles positivas del art.26 de la LIS.

La posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas con parte de las bases imponibles positivas de ejercicios anteriores, el denominado «*carry back*», podría articularse fácilmente de manera que se limitara estrictamente a su finalidad, la anticipación de la compensación de bases imponibles negativas, sin mezclarla con el incentivo al incremento de los fondos propios de la reserva de nivelación. Bastaría con que, en el ejercicio en que se produjeran bases imponibles negativas, se permitiera su compensación con un porcentaje, que podría seguir siendo el mismo 10 % actual, de las bases imponibles positivas de ejercicios anteriores, que podrían seguir siendo también los cinco de la vigente normativa, momento en que se reintegraría al contribuyente la cuota correspon-

diente a la base imponible positiva de ejercicios anteriores que está compensando. No sería necesario dotar ninguna reserva con este fin. El anticipo que supone actualmente la minoración en la bases imponible por la dotación de la reserva de nivelación se sustituiría por la reducción definitiva en concepto de reserva de capitalización adicional para estas entidades, al tiempo que se mantendría la ventaja que, en la vigente normativa implica el «*carry back*» por sí mismo, la que supone anticipar la compensación de bases imponibles negativas, frente a tener que esperar para la aplicación del «*carry forward*» hasta que se generen bases imponibles positivas en periodos posteriores.

Anticipar a través del «*carry back*» la compensación de bases imponibles negativas con parte de las bases imponibles positivas de ejercicios anteriores, no debería, en mi opinión, ser una ventaja fiscal concedida sólo a un determinado tipo de entidades, sean las ERD u otras, ni debería estar condicionado a cumplir con determinados requisitos dirigidos a lograr una finalidad particular. El «*carry back*» debería aplicarse a todas las entidades gravadas por el IS, simplemente para paliar la flagrante desigualdad con la que el impuesto trata actualmente a los contribuyentes en función de cómo se distribuya en el tiempo su capacidad económica entre bases imponibles positivas y negativas, y no en función de que esta capacidad económica sea realmente mayor o menor.

En todo caso, tal y como afirma Montesinos, «*esta institución puede y debe asociarse a exigencias más acendradas de justicia tributaria que trascienden la mera finalidad extrafiscal de incentivar conductas económicas deseables para el legislador. Entender lo contrario sería tanto como afirmar que nada cabría reprochar a éste, desde el punto de vista del principio de capacidad económica, si no la contemplara, es decir, si la norma ordenara aplicar de forma inmisericorde el dogma de la independencia de los períodos impositivos.*»⁵⁷. Creo que, en cuanto que se impide a las empresas que no se pueden acoger a los incentivos fiscales para ERD la compensación de bases imponibles negativas con las bases imponibles positivas de ejercicios anteriores, se está incurriendo también en la misma lesión del principio de capacidad económica que ha denunciado el profesor Zornoza con respecto a las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas con bases imponibles positivas de ejercicios posteriores, que se han venido introduciendo en nuestro ordenamiento. En la medida en que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas; ya sea con bases imponibles positivas posteriores o anteriores; lleve a la imposibilidad de su compensación antes de la disolución de la sociedad, resultaría lesiva del principio de capacidad económica en su vertiente del denominado gravamen del neto objetivo, en la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*, que implica que los impuestos sobre la renta no pueden recaer sobre los ingresos brutos y deben permitir, en la generalidad de los casos, la deducción de los gastos incurridos para la obtención de tales ingresos. Un argumento trasladable, como afirma el profesor Zornoza, a los casos en los que las limitaciones a la compensación se prolongan de manera continuada en el tiempo y hacen posible un gravamen, ejercicio tras ejercicio, de una capacidad económica que no es real por no corresponder a la renta neta. A mi modo de ver no habría diferencia entre los casos en que dicho gravamen injustificado es causado por un diferimiento de la

57 Montesinos Oltra, S., «La compensación ...». Op. cit.

compensación por las limitaciones a la compensación de bases imponibles positivas posteriores y en los que es causado por las limitaciones al «*carry back*»⁵⁸. Desde una perspectiva puramente económica, una pérdida debería implicar una devolución inmediata del valor fiscal de la misma, u otra medida que asegure de manera equivalente que la compañía reciba la totalidad del valor de la compensación de la pérdida⁵⁹.

En mi opinión, también la limitación del «*carry back*», tal y como pone de manifiesto el profesor Zornoza en relación con el «*carry forward*»:

*«...es problemática desde la perspectiva del principio de capacidad económica, al desconocer que el tributo en cuestión tiene un hecho imponible de carácter duradero, que se fracciona convencionalmente por razones de practicabilidad que, sin embargo, no pueden llevar a perder de vista la incidencia que los hechos de períodos impositivos anteriores tienen en la medida de la capacidad económica de los ejercicios posteriores. (...) en los tributos cuyo hecho imponible es de carácter duradero es imprescindible que su medición tenga en cuenta los hechos ocurridos en períodos impositivos anteriores, puesto que la periodificación es en sí misma una mera convención al servicio de la practicabilidad, que no puede determinar que la cuantía del gravamen se vea alterada»*⁶⁰.

Son argumentos trasladables, a mi juicio palabra por palabra, de las limitaciones al «*carry forward*» para los que fueron escritas, a las limitaciones al «*carry back*» que establece la normativa vigente. Por lo mismo que no resulta, a mi modo de ver, justificable la desigualdad, medida en términos de capacidad económica, que supone retrasar la compensación de bases imponibles positivas con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores cuando aquellas superan el millón de euros, no resulta justificable la desigualdad que supone ese mismo retraso cuando deriva de la imposibilidad de compensar esas mismas bases imponibles negativas con parte de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Se está otorgando un tratamiento desigual a quienes, en términos de capacidad económica, se encuentran en una situación equivalente.

7. Bibliografía

Agencia Tributaria. Manual práctico de Sociedades 2022.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/Sociedades/Manual_sociedades_2022.pdf

Calvo Vergez, J., Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015. *Aranzadi digital* num. 1/2016.

⁵⁸ Zornoza Pérez, J., (2019) El impuesto sobre sociedades: un análisis desde las principios constitucionales tributarios en Deloitte (Coord.) (2019) *Imposición sobre el beneficio empresarial. Evolución reciente, perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad. pp.136-137

⁵⁹ OCDE (2011) Policy issues in the tax treatment of losses en *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*. OECD publishing. p.26.

⁶⁰ Zornoza Pérez, J., (2019) El impuesto ... Op. cit. pp. 160-162.

https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/maf/app/document?srguid=iOad6adc6000001891b4f6fdd2dba930a&marginal=BIB\2016\3287&docguid=I20e895c0374a11e6a23d010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=2&epos=2&td=1&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=

Cordero González, E.M., Las bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

Domínguez Corvo, L., (2018) La reserva de nivelación de la ley del Impuesto sobre Sociedades. *Técnica Contable y Financiera*, (6), pp.35-51.

García Gómez de Zamora, «Las nuevas reservas de capitalización y nivelación y la compensación de bases impositivas negativas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades» Carta Tributaria – Monografías, núm. 4/ 2015, (LA LEY 2619/2015), págs. 2-14.

García Muñoz, J. C. y Costas Rodríguez, R., Reales Decretos-Ley 2/2016 y 3/2016: Impuesto mínimo, pago fraccionado mínimo y compensación de bases impositivas negativas. en Deloitte (Coord.) (2019) *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad. pp.395-425

Labaut Serer G., (2018) La reserva de capitalización de años anteriores: ¿se puede utilizar como incremento de los fondos propios? *Cont4bl3*, Nº. 65, 2018, págs. 7-10p

Lasarte López, R., & Jiménez Cardoso, S. M. (2015). La reserva de nivelación en el nuevo impuesto sobre sociedades. *Cuestiones prácticas tributarias y contables. Crónica Tributaria*, (155), pp.111-131.

Malvárez Pascual, L. A. y Martín Zamora, M. P., «Las nuevas reducciones de la base impositiva en el Impuesto sobre Sociedades: las reservas de capitalización y nivelación», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 383, 2015, págs. 109-162.

Montesinos Oltra, S., «La compensación de bases impositivas negativas: ¿es un derecho de crédito?», *Carta Tributaria*, nº 24, 2017, págs. 41-56.

OCDE (2011) Policy issues in the tax treatment of losses en *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*. OECD publishing. pp.25-28.

OCDE (2011) Country rules on corporate tax losses en *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*. OECD publishing. pp.29-39.

Pallarés Rodríguez, M. d. R., & Jiménez de Cisneros Quesada, M. d. M. (2016). Las reservas de nivelación y de capitalización en las pymes. *Gestión: Revista De Economía*, (63), 21-29.

Pérez Galdón, B., Las pymes obtienen financiación al 3%, el nivel más alto desde 2015. en *Expansión*. 25 de abril de 2023. <https://cincodias.elpais.com/extras/pymes/2023-04-25/las-pymes-obtienen-financiacion-al-3-el-nivel-mas-alto-desde-2015.html>

Quintana Elena, I., & Gómez Marín, M. (2019). El impuesto sobre sociedades y financiación empresarial. fondos propios vs. fondos ajenos. Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros y reserva de capitalización. en Deloitte (Coord.) (2019) *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad. pp. 217-256

Tobes Portillo, P., Salas Suarez, A. Cárdenas Cárdenas G., Angoitia Grijalba, M., y García Gámez S., (2019) Análisis estadístico del impuesto sobre sociedades. en Deloitte (Coord.) (2019) *Imposición sobre el beneficio empresarial. Evolución reciente, perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad. pp. 29-104.

Zornoza Pérez, J., (2019) El impuesto sobre sociedades: un análisis desde los principios constitucionales tributarios en Deloitte (Coord.) (2019) *Imposición sobre el beneficio empresarial. Evolución reciente, perspectivas de futuro*. Fundación Impuestos y Competitividad. pp.119-150.

LA IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO FISCAL EN LA EMPRESA FAMILIAR: EL PAPEL DEL «COMPLIANCE TRIBUTARIO»

Lucía M^e Molinos Rubio

Profesora permanente laboral de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza (España)
<https://orcid.org/0000-0003-1837-1267>

Raquel Lacambra Orgillés

Profesora doctora interina de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza (España)
<https://orcid.org/0000-0001-9356-7935>

Title

The identification of fiscal risk in the family company: the role of «tax compliance»

Resumen

La implementación de un sistema de *compliance* tributario en la empresa requiere analizar y evaluar los riesgos de incumplimiento de las obligaciones fiscales que principalmente les pueden afectar. En esta labor será un factor determinante las características específicas de la estructura empresarial. Por lo tanto, también el análisis va a depender de la condición de PYME y de la presencia de la familia en la propiedad o dirección empresarial. Y precisamente este modelo de empresa familiar está ampliamente arraigado en el territorio nacional. Con la finalidad de contribuir a detectar el riesgo fiscal para la implantación de estos sistemas en la empresa familiar se repasan aquellas cuestiones propias que han provocado una mayor litigiosidad¹.

Palabras clave

«Compliance fiscal», Empresa familiar, Riesgo de incumplimiento.

1 Este trabajo es parte del resultado de la concesión del premio convocado en 2022 por la Cátedra Empresa Familiar de la Universidad de Zaragoza.

Abstract

The implementation of a tax compliance system in the company requires analyzing and evaluating the risks of non-compliance with tax obligations that can mainly affect them. In this work, the specific characteristics of the business structure will be a determining factor. Therefore, the analysis will also depend on the status of PYME and the presence of the family in the ownership or management of the business. And precisely this family business model is widely rooted in Spanish territory. In order to help detect the tax risk for the implementation of these systems in the family business, those specific issues that have caused greater litigation are reviewed.

Keywords

Tax compliance, Family business, Risk of non-compliance.

Fecha de Recepción: 30-5-2024 / Fecha de aceptación: 2-07-2024

Cómo citar: Molinos Rubio, L. M.^a y Lacambra Orgillés, R. (2024). La identificación del riesgo fiscal en la empresa familiar: el papel del «compliance tributario». *Revista Técnica Tributaria*, (147), 241-269.

SUMARIO

1. Introducción
2. La empresa familiar: características
3. Contingencias tributarias en los planes de cumplimiento
 - 3.1. Algunas medidas de control «antifraude» que justifican la prevención del riesgo fiscal
 - 3.2. Necesidad de identificación de los riesgos: análisis jurisprudencial
 - 3.3. Impuesto sobre el Valor Añadido
4. Posibilidades o desventajas de adoptar un programa de *compliance* tributario en la empresa familiar: resumen conclusivo
5. Bibliografía

Abreviaturas

art.	artículo
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
CEO	Chief executive officer
IA	Inteligencia artificial
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley 27/2914, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
PCTA	Plan de Control Tributario y Aduanero
PYME	pequeña y mediana empresa/s
RIS	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
ROI	Registro de operaciones intracomunitarias
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

1. Introducción

Las empresas se enfrentan a obligaciones cada vez más exigentes por parte de la Hacienda Pública en cumplimiento de un marco legal complejo y en constante evolución. Y en este contexto deben desenvolverse, además de las grandes compañías, otras muchas empresas, también las de corte familiar, que tienen la condición de pequeña y mediana empresa.

Por ello, han surgido instrumentos, vías, directrices o herramientas de planificación con el objetivo último de facilitar a las empresas el cumplimiento de sus deberes fiscales de una forma acorde a la legalidad. Una de las vías implementadas se le ha llamado cumplimiento cooperativo, que se sustenta en unas pretendidas relaciones de reciprocidad entre el obligado tributario y la administración. De tal forma que esta última se asegura unas «buenas prácticas tributarias», que son asumidas voluntariamente por determinados obligados tributarios a cambio del acceso directo a la administración en cuanto a la fijación

de criterios y actuaciones². Pues bien, como una consecuencia de esta situación se idearon los sistemas de gestión de *compliance* tributario, creando incluso unos modelos estandarizados para que las empresas puedan planificar la prevención y el control de cualquier incidencia que pueda surgir al cumplimentar sus obligaciones fiscales. Si el objetivo de estos sistemas es prevenir, detectar y mitigar los riesgos tributarios, deberán estar configurados, como dicen los analistas «sobre la base de la correcta evaluación de estos riesgos»³.

Ahora bien, *a priori* los sistemas de cumplimiento tributario solo podrán ser efectivos como método de previsión, reducción y reacción ante la posibilidad de incumplimiento de la norma fiscal si se adaptan fielmente a las circunstancias particulares del contexto organizativo en el que se desenvuelve. Más aún, cuando la idiosincrasia de la empresa se sustenta en los vínculos familiares de quienes ostentan su titularidad y dirección. Por ello, nada se descubre al señalar, sin ánimo de exhaustividad, que son factores decisivos del diseño y aplicación de un programa de «*compliance* fiscal» el tamaño de la compañía, el sector de la actividad en la opere, el modelo de su negocio, la tipología de las transacciones que realice, su forma de gestión interna, su estructura societaria, su proyección internacional, como también la propia planificación o estrategia fiscal emprendida por la dirección empresarial.

Sin embargo, como ya se ha apuntado, se han diseñado guías o directrices generales para facilitar la labor de las empresas a la hora de elaborar sus propios sistemas de cumplimiento tributario. Esta es precisamente la razón de ser de la norma UNE 19602⁴. En la misma se fijan reglas y recomendaciones para el desarrollo de una planificación empresarial con unos estándares normalizados de cumplimiento voluntario. Dentro de este marco de referencia trazado por la norma estandarizada, se van planteado sucesivas fases, con un componente previo que es la identificación de los riesgos tributarios que afectan a la empresa para su posterior evaluación y tratamiento. Y es que resulta preciso tener delimitadas las situaciones previsibles que pueden originar incumplimientos de la normativa fiscal (con determinación de las causas y de las consecuencias posibles). Sin ello, no se puede diseñar un procedimiento que evite que puedan desencadenarse las amenazas o que mitigue los efectos si terminan evidenciándose. Debe admitirse que fijar los riesgos fiscales obliga a descender al casuismo empresarial en los términos expresados anteriormente. Sin embargo, el acceso a información general sobre riesgos recurrentes a los que mayormente pueden estar expuestas estas empresas, utilizando criterios de litigiosidad, permite tomar conciencia sobre posibles afecciones en la propia actividad empresarial. Se trata de ofrecer ayuda en el análisis y evaluación de los riesgos tributarios particulares que pueda detectar la empresa con la delimitación de su escala de prioridades e incluso de su umbral de tolerancia en torno al riesgo fiscal.

2 Si el cumplimiento tributario no es sino la mera observancia o el cumplimiento de la norma, cuando se le anida el carácter cooperativo aflora «el componente de cumplimiento ético» [GÓMEZ REQUENA (2023), p. 17].

3 SÁNCHEZ MACÍAS, J.I. y LEO CASTELA, J.I. (2020), p. 80.

4 La Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) publicó el 28 de febrero de 2019 la norma UNE 19062 de «Sistemas de Gestión de *Compliance* Tributario. Requisitos con orientación para su uso».

Por lo tanto, con la pretensión de coadyuvar en la tarea empresarial de «inventariar» los riesgos fiscales reales, se pone la mirada en recientes pronunciamientos administrativos y judiciales en torno a los principales impuestos asociados a ámbitos empresariales de menor tamaño, pero bajo el prisma de una empresa familiar por ser un modelo ampliamente asentado en el territorio nacional.

2. La empresa familiar: características

Antes de analizar las controversias judiciales más destacadas, se considera conveniente hacer mención especial a la idiosincrasia del «obligado tributario» al que iría destinado este estudio.

Cabe reconocer que resulta pretencioso dibujar en este trabajo el mapa de la empresa familiar, además de considerarlo imposible. Una de las dificultades que deben afrontarse en toda labor de clasificación es definir el criterio, el elemento, que se toma para esta tarea, y no solo uno, pueden ser varios y muy diversos. Nuestro trabajo ha consistido en observar a la empresa familiar, sin acudir a la territorialidad, independientemente de donde radique su razón, que no es difícil de identificar.

El segundo elemento que hemos considerado es su condición de empresa familiar, que en principio tampoco es labor sencilla; esto no significa que no queramos reparar en ello, sabiendo que no tenemos una definición de la figura/institución –ajurídica–, ni existe un concepto único. Han sido las normas fiscales las que se han ocupado en un primer momento de identificar a la empresa familiar, no definiéndola como una categoría jurídica, si no prestándole interés en el trato que ha considerado debía concedérsele.

Debemos partir de una idea en concreto: normativamente la empresa familiar no es definida, pero podríamos identificarla en supuestos que configuran normas que conceden un trato tributario en concreto, véase en el impuesto sobre el patrimonio, o en el impuesto sobre sucesiones o donaciones⁵.

En consecuencia, parece que existe una idea aceptada de qué se debe entender por empresa familiar: un proyecto empresarial originario de una o varias personas, que quedará su continuidad en manos de miembros que tienen con los fundadores vínculo familiar⁶.

Tres han sido los pilares, círculos los denominan algunos autores⁷, sobre los que se ha descrito a la empresa familiar: gestión, propiedad y familia. De modo que una familia ostente la mayoría de la participación en la empresa y ello le permita ejercer el control; que participe en la gestión de la empresa; y que tenga

⁵ Hacemos referencia al artículo 4, Ocho, Dos, de la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, y a los artículos 20, 2, c) y 6 del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, sin olvidar todas las posibles normas autonómicas que se hayan podido establecer en el ejercicio de sus competencias conforme a la Ley 22/2009, de 29 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁶ PÉREZ-SERRABONA GONZÁLEZ, F.J. (2022).

⁷ OLMEDO CASTAÑEDA, F.J. (2019: 32).

vocación de continuidad, de modo que se produzca la sucesión entre los miembros de la familia, de generación en generación. La empresa se transmite de generación en generación, manteniéndose unida la organización y valores familiares, que se consigue en buena medida por el control que realiza la familia⁸.

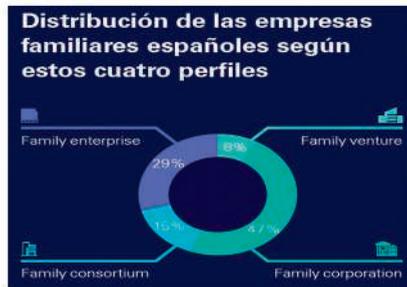
En el Informe de Empresa Familiar 2021, *Recuperación y crecimiento*⁹, se identifican cuatro perfiles diferentes de compañía familiar:

Family venture: el CEO es parte de la familia y las acciones se concentran en un número reducido de familiares

Family corporation: el CEO no pertenece a la familia y las acciones se distribuyen entre muchos accionistas (familiares y potencialmente no familiares)

Family consortium: el CEO forma parte de la familia, pero la distribución de las acciones es dispersa.

Family Enterprise: el CEO no es miembro de la familia, pero un número reducido de familiares posee la mayoría de las acciones



Cuadro Informe de Empresa Familiar 2021, *Recuperación y crecimiento*

En la imagen que reproduce el gráfico sobre el informe mencionado, destaca el modelo *Family Corporation*. Otros datos destacados en el informe son que generalmente la gestión de la empresa está en una única generación, el 43% de las empresas familiares están dirigidas por la segunda generación y que casi la mitad de las empresas españolas son de pequeño tamaño¹⁰.

La empresa familiar ha sido objeto de observancia en numerosos trabajos, informes y diversos estudios. Hemos tomado de todos ellos los datos que traemos a continuación, con los que intentamos «caracterizar» a la empresa familiar, si bien creemos que serán varias las tipologías que podemos encontrar en la empresa familiar, independientemente de dónde radiquen. Los datos obtenidos nos dicen que las empresas familiares tienen forma societaria, no predominando ningún tipo de ellas, siendo algunas de ellas unipersonales.

⁸ OLMEDO CASTAÑEDA, F.J. (2019: 32).

⁹ Elaborado por KPMG, junio 2021.

¹⁰ El informe de Empresa Familiar 2021, *Recuperación y crecimiento*, nos indica que el 47% de las empresas familiares son pequeña empresa, el 28% mediana empresa y el 27% gran empresa (atendiendo al número de empleados), p. 20.

Se han publicado notas de investigación que han observado el comportamiento estratégico de las empresas estudiando las similitudes y diferencias que presentan en relación con aspectos relacionados con los 3 círculos, a los que hemos hecho anteriormente referencia, que definen el sistema de las empresas familiares: empresa, familia y propiedad, y han sido también clasificadas en concéntricas, estructuradas y evolucionadas¹¹.

TIPO DE EMPRESA	CARACTERÍSTICAS
EMPRESAS CONCÉNTRICAS	<ul style="list-style-type: none"> - Sin consejo - Presencia única de familia propietaria - Presidente del consejo es el CEO - No hay independientes en el consejo - Sin experiencia en asesores externos - 1,68 accionistas
EMPRESAS ESTRUCTURADAS	<ul style="list-style-type: none"> - Consejo pequeño - Presencia única de familia propietaria - Presidente del consejo no es el CEO - No hay independientes en el consejo - Experiencias recientes en asesores externos - 3,09 accionistas
EMPRESAS EVOLUCIONADAS	<ul style="list-style-type: none"> - Consejos grandes - Presencia mixta de familia propietaria - Presidente del consejo no es el CEO - Hay independientes en el consejo - Experiencias consolidadas en asesores externos - 4,5 accionistas

Cuadro Notas de Investigación 1/2022. Tipologías de empresas familiares: implicaciones sobre el comportamiento estratégico

Las empresas familiares representan el 88% del tejido empresarial en España, generan aproximadamente el 70 % del empleo privado en el territorio nacional, contribuyendo al 57% del Producto Interior Bruto a nivel nacional¹².

Podemos decir es que son numerosos los grupos de empresas familiares, como también los sectores y actividades de las mismas son muy variados. Creemos que estos elementos sí que podrían definir la identificación de los riesgos tributarios, al igual que la internacionalización de la actividad.

Otro de los elementos que consideramos que debe traerse en la elaboración de un programa de *compliance* tributario es el compromiso que se demuestra en la empresa familiar con la responsabilidad social, ya no solo como una estrategia ante una situación determinada, sino como cultura de empresa, atendiendo a los valores de la compañía, buscando el bien común de la sociedad. Si

¹¹ Notas de Investigación 1/2022. Tipologías de empresas familiares: implicaciones sobre el comportamiento estratégico. Guillén Corbe, T. y Escribá-Esteve, A. Cátedra de empresa familiar. Universitat de Valencia.

¹² <https://elderecho.com/el-88-de-las-empresas-son-familiares-generando-mas-de-65-millones-de-empleos#:~:text=Aquí%2C%20la%20vicepresidenta%20de%20la,motor%20básico%20de%20la%20economía>

bien hemos de preguntarnos si el cumplimiento tributario forma parte de este bien común.

Empresas asociadas a las diferentes divisiones de Empresa Familiar publican sus memorias de Responsabilidad Social Corporativa, disponen de canal de denuncias, incluso se hace referencia a cierto nivel de información fiscal¹³

3. Contingencias tributarias en los planes de cumplimiento

Todo entramado empresarial, independientemente de su tamaño, se enfrenta a la necesidad de evitar y paliar todo riesgo fiscal. Al respecto, debemos partir de la definición recogida en la UNE 19602 (3.32). En la misma el riesgo fiscal «es el riesgo de que se produzca una contingencia tributaria». De lo cual se colige que la contingencia tributaria debe ser objeto de análisis e identificación para su prevención y, por tanto, para evitar incurrir en un riesgo, cuando precisamente es «lo que hay que evitar».

Es claro que será una contingencia tributaria –por ejemplo– la falta de presentación de declaraciones y ello podrá haber sido motivado por dos tipos de riesgos: a) un riesgo de procedimiento como consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la empresa; o bien, b) un riesgo de interpretación, porque la interpretación que hace la empresa de la norma tributaria que impone una cierta obligación, como puede ser la de declarar un tributo, no sea acorde con la interpretación administrativa y/o por los órganos judiciales. Y de estos riesgos se pueden derivar consecuencias económicas para la entidad.

La norma UNE sistematiza y enumera una serie de contingencias tributarias en la rúbrica (3.9), las más frecuentes y que se relacionan con el deber de contribuir y con el incumplimiento de obligaciones formales; no obstante, las letras g) y h) de la misma incluyen cláusulas generales del tipo: «en general cualquier incumplimiento o cumplimiento defectuoso de un requisito» o «cualquier incumplimiento, formal o material, no contemplado en los anteriores apartados y que pueda derivar en una deuda o sanción tributarias».

3.1. Algunas medidas de control «antifraude» que justifican la prevención del riesgo fiscal

Antes de entrar en algunos ejemplos de materias que son problemáticas para la empresa familiar y que podrán dar lugar a una contingencia tributaria repasemos un momento en el modo en que la Administración tributaria realiza la selección a los contribuyentes para el control del fraude, que va tener conexión con aspectos vinculados directamente con posibles contingencias.

13 En este sentido podemos acudir a la información se ofrece en la página de la Asociación de Empresa Familiar de Aragón, en los enlaces de sus asociados, <https://www.aefaragon.es>.

Con base en la tecnología de Big Data (IA) y la cada vez más abrumadora entrada de información a las administraciones tributarias, mediante la utilización de métodos predictivos (*Task Risk Management*), la Administración determina el riesgo tributario de los contribuyentes¹⁴. De acuerdo con ello, SERRANO ANTÓN¹⁵ señala las variables que pueden conformar el algoritmo de la selección de los contribuyentes a inspeccionar, y así: «el incumplimiento de deberes en sectores de alto riesgo, reiteración de declaraciones con bases imponibles negativas, discrepancias entre declaraciones trimestrales y anuales, deducciones de gastos no afectos o cuestionables o superando límites permitidos, empresas con gastos personales y la solicitud de un registro de operaciones intracomunitarias (ROI)» que se desprenden de los planes de control tributario que anualmente publica la AEAT.

La empresa familiar puede ver en ellos posibles contingencias tributarias para su organización por lo que es aconsejable focalizar los esfuerzos para el cumplimiento en esas áreas. Y así, de acuerdo con el PCTA para 2023¹⁶, uno de los puntos de mayor atención es el cumplimiento de la prohibición de los programas de doble contabilidad; así como en aquellos sectores en que se aprecie alto riesgo de existencia de economía sumergida, con especial atención al uso intensivo de efectivo o al empleo de métodos electrónicos de pago radicados en el extranjero y no sujetos, de hecho o de derecho, a las obligaciones de suministro de información. El empleo de efectivo por encima de los máximos admitidos por la norma también será objeto de atención. Además, se señala que se incidirá especialmente en aquellos contribuyentes que no admitan pagos por medios bancarios, o cuyas rentas se obtengan directamente de un consumidor final o cuyos signos externos de riqueza, patrimonio o información financiera sean inconsistentes con las rentas declarada.

Y en relación específicamente con la empresa familiar, se dirigirán las acciones al análisis detallado de sociedades plenamente controladas por una persona o grupo familiar, para determinar, por ejemplo, posibles incumplimientos como la minoración improcedente de la correcta tributación de la actividad desarrollada o la traslación de bases imponibles hacia entidades jurídicas sometidas a menores tipos impositivos. Unido a ello, se seguirá con la comprobación de aquellas entidades que han sido creadas instrumentalmente con el único fin de emitir facturas irregulares para ser deducidas por sociedades operativas. Sin olvidar otras actuaciones para evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la finalidad principal de desviar rentas o gastos personales de personas físicas de forma indebida para reducir los tipos aplicables.

Téngase en cuenta, además, que se controlará la falsa afectación a las actividades económicas de bienes de lujo (aeronaves, embarcaciones o automóviles de alta gama) o de servicios del sector del lujo. En otros casos, se realizarán

14 Como dice Rodríguez Losada no existe normativa específica para la utilización del algoritmo con fines predictivos, de tal forma que las decisiones tributarias se van a regir por la misma regulación independientemente de si se ha utilizado o no herramientas de IA [RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2024), p.p. 509 a 511].

15 SERRANO ANTÓN, F. (2023).

16 Plan de Control Tributario y Aduanero para 2023, aprobado por la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

actuaciones acerca de contribuyentes que declaren una evolución irregular o anómala del importe de sus existencias que sea inconsecuente con su actividad declarada o un indicio de la posible existencia de ventas ocultas.

3.2. Necesidad de identificación de los riesgos: análisis jurisprudencial

A pesar de lo dicho, no resulta fácil desprenderse del *nomen* «riesgo tributario» para señalar aquellas cuestiones litigiosas que se producen con mayor frecuencia en las relaciones que se derivan de las obligaciones tributarias; de hecho los Foros de Pymes y de Autónomos, creados el 16 de febrero de 2022, pueden tratar cuestiones de interés común en materia, y presenta entre sus objetivos, entre otros, el aumento de la seguridad jurídica de pequeñas y medianas empresas, analizando las modificaciones en curso en cada momento, y difundiendo novedades normativas y criterios de actuación en su aplicación¹⁷.

A continuación, queremos ocuparnos de las cuestiones a las que nos hemos referido anteriormente, a las que provocan mayor conflictividad, por su discusión en tribunales y por las consultas que se plantean ante la administración tributaria. Acudiremos a los impuestos que mayor incidencia pueden tener en la actividad empresarial, sin perjuicio del resto de figuras tributarias que también pueden generar riesgos tributarios para los contribuyentes.

No podemos olvidar que la comprobación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias está presidida por un modelo que va más allá de lo meramente investigador, que como pone de manifiesto GARCÍA NOVOA está alejado de las tendencias que proponen cumplimientos cooperativos, alternativos al sistema de gestión que se lleva a la práctica desde la AEAT¹⁸.

3.2.1. Imposición local

En cuanto a las figuras impositivas locales, repararemos en el Impuesto sobre Actividades Económicas y realizaremos una breve mención al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En el IAE, se ha realizado un análisis de 70 sentencias publicadas entre 2020 y 2023, si bien el número total de sentencias dictadas en este periodo superan las 350. Ciertamente es que, desde la reforma llevada a cabo en 2001, con efectos del ejercicio 2002, el número de contribuyentes en este impuesto descendió notablemente, si bien no así la recaudación¹⁹.

¹⁷ LUCHENA MOZO, G. (2023).

¹⁸ GARCÍA NOVOA, C. (2019).

¹⁹ Si acudimos a Haciendas Locales en cifras podemos comprobar como los ingresos por IAE en los últimos cinco ejercicios publicados, 2016-2020, no muestran variación destacable https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

Entre las cuestiones que más controversia suscitan estaría la aplicación de las tarifas atendiendo a la actividad que se realiza. De hecho 63 de las sentencias analizadas mantienen discusión en relación con la aplicación de las tarifas del impuesto, si bien generalmente es como consecuencia de las nuevas actividades que surgen en la realidad económica, y respecto de las cuales no existía tarificación propia en la normativa del impuesto. Recordemos que es el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, el que aprueba las tarifas y la instrucción del IAE. Estamos ante una normativa que apenas ha visto actualizado su contenido –en ocasiones se ha tenido que realizar ante los pronunciamientos judiciales– y en la que la cooperación entre las partes de la obligación tributaria sería ventajosa para ambas. En cualquier caso, se requeriría tener fijados los límites de esa conveniente cooperación y cuáles serían los compromisos que deben asumir las dos partes de la relación jurídico-tributaria²⁰.

También se ha podido comprobar que las modificaciones que se producen en los elementos que sirven para cuantificar la parte variable de la cuota (pensemos en el elemento superficie), en ocasiones no se comunican, lo que provoca actuaciones de comprobación que derivan en procedimientos sancionadores. Estaríamos en los supuestos en los que se producen ampliaciones de las instalaciones, e incluso en variaciones en la composición de las líneas y sus elementos de producción. El conocimiento detallado de los componentes de valoración de las tarifas es esencial para evitar este tipo de riesgos, no tan infrecuentes, cuando además están muchas veces previstos en planes de actuaciones de comprobación.

No debemos obviar que el IAE es un impuesto de gestión compartida (gestión censal y gestión tributaria), lo que pudiera no favorecer el cumplimiento en la comunicación por el contribuyente de las variaciones habidas en los elementos cuantificadores de la deuda tributaria. Creemos que en este impuesto una relación cooperativa que procurara la identificación de los elementos que fueran a constituir riesgos tributarios de incumplimiento desde las dos perspectivas sería muy favorable; pudiera ser factible una comprobación/revisión de las declaraciones censales de los contribuyentes para cotejar la exactitud de los datos que se contienen y de los que se derivan modificaciones en el cumplimiento de las obligaciones materiales.²¹

En cuanto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es obvio que la condición de contribuyentes no sólo recae en quienes desarrollan una actividad económica, sin embargo, se advierten cuestiones conflictivas que cabe reseñar. Se deja mencionados los numerosos casos judiciales que tienen por objeto la impugnación de liquidaciones y solicitudes de rectificación de autoliquidaciones a raíz de la inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible previsto en la Ley en su redacción ante-

20 Debemos tener presente estamos ante un impuesto estatal de titularidad municipal, siendo las tarifas aplicables en función del ámbito municipal, provincial o estatal del ejercicio de la actividad. La calificación de la actividad económica, su inclusión en un epígrafe determinado o creación de uno nuevo, sería uno de los elementos a tratar en la relación cooperativa, el resto de los elementos de la obligación tributaria quedaría por decidir.

21 Estamos pensado, a modo ilustrativo, en chequear el epígrafe en el que se encuentra encuadrado el contribuyente, y que el ayuntamiento puede modificar de oficio en el ejercicio de la función inspectora que tiene delegada por la Administración estatal.

rior a la reforma de 2021²². Y se señalan otras cuestiones controvertidas que tienen su origen en la gestión catastral de los inmuebles –rectificación de los datos catastrales–, en la calificación de los terrenos y en operaciones de la actividad inmobiliaria, vista con mayor detenimiento en los riesgos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Hemos de indicar que, aun no siendo un aspecto exclusivo de este impuesto, la modalidad de las notificaciones tributarias podría generar riesgos de incumplimiento no deseados por los contribuyentes.

3.2.2. Impuesto sobre la renta societaria

Traemos a colación los riesgos fiscales reseñables en relación al Impuesto sobre Sociedades, que conjuntamente con los riesgos fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, son los que más nos podrían ocupar en este trabajo.

El Impuesto sobre Sociedades grava la renta de las personas jurídicas, residentes en España, siendo su normativa básica la ley 27/2014, si bien deberíamos atender a normas complementarias, tanto nacionales como supranacionales. Ahora bien, quedarán al margen de este estudio, aquellos riesgos que derivan de la incorrecta llevanza de la contabilidad, por ser una cuestión más propia de la auditoría de cuentas.

Las incidencias, que en el Impuesto sobre Sociedades han generado numerosas contiendas, tienen su origen en las valoraciones de operaciones vinculadas²³. Las reglas de valoración establecidas en los art. 17 y 18 de la Ley del impuesto son causantes de un alto nivel de incertidumbre. Especialmente, aquélla que deriva de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 17 relativa a aplicación del valor de mercado, afectante también a las operaciones vinculadas a las que se refiere el art. 18 de LIS.

A este respecto, debemos tener en consideración que una manera de minorar los riesgos que se derivan de la valoración de las operaciones vinculadas se pueden lograr con lo dispuesto en el apartado 9 del art. 18 de LIS (desarrollado en los artículos 21 y siguientes del RIS). De tal forma que podría salvarse la incidencia a través de los acuerdos previos de valoración. Precisamente, como nos indica la Agencia Tributaria, estos acuerdos tienen por objeto las operaciones que vayan a realizarse entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a su realización, partiendo de la propuesta formulada por el propio obligado tributario. El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez durante los periodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro periodos impositivos siguientes a la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del periodo impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas durante el periodo impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de declaración²⁴.

²² Reforma llevada a cabo por el Real Decreto Ley 26/2001, de 8 de noviembre.

²³ Art. 18 LIS.

²⁴ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientos/IZ26.shtml>

Ello, teniendo en cuenta que la Administración siempre podrá comprobar que los hechos y las operaciones se corresponden con la realidad. Si de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes²⁵.

Siguiendo con esta cuestión hemos de indicar que pocas son las consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos, en el periodo de búsqueda determinado para este trabajo; por el contrario, numerosas han sido las sentencias emitidas²⁶, y con diferentes elementos de discusión: legitimación activa para impugnar el acuerdo de liquidación; procedencia de servicios prestados por los socios a la UTE; métodos para determinar el valor mercado –precio libre comparable–; documentación aportada y puesta a disposición de la Administración.

Cabe destacar que los tribunales en ocasiones reiteran la calificación del comportamiento del contribuyente cuando menos negligente. Ocurre cuando en el acuerdo de imposición de la sanción se motiva la falta de diligencia del infractor en la aportación de la documentación exigida por la normativa de forma incompleta e inexacta. En estas circunstancias, se está entendiendo como una omisión de la diligencia debida que le es exigible al obligado tributario en su relación con la Administración tributaria, impidiendo apreciar la concurrencia de alguna causa de exoneración de responsabilidad²⁷. Esta falta de diligencia sería fácilmente mitigable con el diseño de un protocolo de cumplimiento normativo.

Otra de las materias que generan constantes discusiones es la consideración como gastos deducibles de determinados conceptos/partidas tales como los intereses de demora, indemnizaciones a administradores, donativos y liberalidades, retribuciones a socios no administradores y gastos discutiblemente relacionados con la actividad o con dudoso fundamento económico.

Se debate si las retribuciones que se abonan al socio mayoritario, no administrador, en concepto de sueldo o por los trabajos efectivamente realizados para con la empresa, pueden ser deducibles en el Impuesto de Sociedades. La Administración ha venido manteniendo que esas cantidades no tienen el carácter de deducibles, pues las considera una liberalidad, a pesar de que la retribución sea como consecuencia de servicios prestados al amparo de un contrato de trabajo. La sentencia del TS, de 6 de julio de 2022, aludiendo a la anteriormente dictada el 30 de marzo de 2021, recuerda que el concepto de gasto deducible no es pacífico, que remite al concepto más lógico de «gasto contable» que, se caracteriza como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma, el beneficio. Añade que, con ello, se superan los criterios de obligatoriedad jurídica, como el de indefectibilidad y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, por ser nociones contrarias a la de gastos necesarios. A tal fin, se enfatiza

²⁵ Art. 25 RIS.

²⁶ 394 sentencias hemos identificado en valoración de operaciones vinculadas, 269 de ellas en Tribunales Superiores de Justicia.

²⁷ STSJ Castilla León, Burgos, 6 de febrero de 2023.

que para ser «gasto contable» su realización debe vincularse con la obtención de ingresos, es decir, debe estar correlacionado con los ingresos. Es evidente que un gasto deducible debe ser un gasto debidamente contabilizado, pero tendrá tal calificación si está relacionado con la propia actividad económica empresarial. Se considera incontrovertible la vinculación, pero no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos. Evidentemente unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial, que como tal se proyecta habitualmente mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, teniendo en cuenta que la relación entre gastos e ingresos puede ser tanto directa como indirecta, «agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro ...». En el caso se apreció la deducibilidad de la retribución al socio mayoritario no administrador por los servicios prestados en favor de la actividad empresarial, con la correspondiente inscripción contable y su imputación con arreglo al devengo y justificación documental. La cuestión es determinar cómo ha de entenderse, en qué deben consistir los servicios, si los servicios prestados se entenderán realizados en favor de la actividad empresarial, cómo quedará todo ello acreditado.

Reparemos en la consideración de los gastos discutibles relacionados con la actividad o con dudoso fundamento económico. En la sentencia de la Audiencia Nacional, de 9 de septiembre de 2022, no entiende que sean deducibles, aunque estén contabilizados, los gastos de los que no existe prueba de su realización, prueba que no se alcanza con hechos «periféricos», aunque se aluda a la intermediación de prestigiosos intermediarios, a usos y costumbres propios de los mercados en los que la empresa ha actuado, cuando los gastos se corresponden con la retribución de servicios a empresas que carecen de estructura empresarial o que la actividad de la empresa no coincide con los servicios que se dice se han proporcionado.

No podemos por menos, para finalizar el breve recorrido por los riesgos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, que hacer alusión a los pagos fraccionados, a la presentación de declaraciones u autoliquidaciones, a retenciones e ingresos a cuenta, entre otras. Es cierto que estas obligaciones no afectan a la cuantificación de la base imponible, pero precisan de una labor especializada en la gestión del impuesto.

Es en este momento cuando enlazamos con la idea de que los profesionales –asociaciones, colegios, y de forma individual– tienen un papel relevante que cumplir, en la identificación de los riesgos fiscales de sus clientes y en la relación cooperativa que se debe propiciar con la Administración; colaboración social, en aplicación de los tributos, tal y como vienen a reflejarse en el apartado 2 del art. 92 de la LGT, con entidades privadas, representantes de sectores, laborales o empresariales, y en especial con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal²⁸.

28 Esta relación colaborativa tiene respaldo constitucional, en tanto queda cubierto por el art. 103.1 de la CE, tal y como se ha puesto de manifiesto por LAGOS RODRIGUEZ, M.G. (2023) al servir con objetividad a los intereses generales.

3.3. Impuesto sobre el Valor Añadido

En la tarea empresarial de identificar riesgos fiscales, se aborda a continuación un estudio de casos judiciales en torno al IVA. Precisamente la regulación de este impuesto presenta una clara complejidad acentuada por la armonización fiscal comunitaria, que implica que no sólo deba tenerse en cuenta la interpretación judicial a nivel interno, sino sobre todo la que deriva del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuyo criterio es preferente y determinante.

Se constata que las controversias y consultas tributarias, referidas a la interpretación y aplicación de la normativa sobre IVA, que han tenido como parte interesada a empresas de tamaño reducido (identificadas en mayor medida con las empresas familiares existentes), se suceden principalmente en torno al derecho de deducción del IVA soportado, así como a la determinación y modificación de la base imponible, sin obviar la delimitación del hecho imponible o la aplicación de exenciones, entre otros aspectos del tributo. A tal fin se agrupan los casos tributarios más recurrentes en torno a cuatro apartados sobre las cuestiones más relevantes, entre las que destaca por su extensión el tratamiento de las cuotas deducibles que viene mostrar una mayor conflictividad en su interpretación.

3.3.1. La determinación del hecho imponible del IVA

El concepto de entrega de bienes y prestación de servicios como operaciones interiores conforman una de las modalidades del hecho imponible de este impuesto, junto con las adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Por lo tanto, las empresas deben inicialmente delimitar los supuestos de sujeción a IVA que se incluyen en su definición, superando el primer escollo en la aplicación del tributo.

En el análisis jurisprudencial se ha constatado algún asunto controvertido en esta cuestión relativo a la entrega de bienes dentro del seno de la propia empresa familiar. En concreto, se trata de la cesión de vehículos u otros bienes por parte de la empresa familiar a sus empleados o directivos, que pueden ser miembros de la propia familia, para sus necesidades privadas atendiendo al criterio de disponibilidad del bien y no al de su utilización efectiva para uso privado. A tal fin cabe citar la interpretación administrativa que se extrae de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha de 22 de marzo de 2022, en aplicación de la doctrina dictada por el TJUE (en Sentencias de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM; 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, *Medicom y Maison Patrice*; 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, *Astra Zeneca* UK; 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, *Julius Fillibeck*). De tal forma que sólo se podrá considerar que esta cesión es una prestación de servicios a título oneroso y, por lo tanto, susceptible de repercusión de IVA por la empresa, si el trabajador cesionario satisface a cambio del disfrute del bien una renta a favor de la empresa, ya fuera en dinero,

ventaja o renuncia de derechos evaluables económicamente. Por lo tanto, la existencia de una relación laboral no significa que no pueda existir una prestación onerosa de servicios sujeta IVA por esta cesión de bienes, siempre que se constate que no forma parte del salario, sino que el cesionario satisface una contraprestación a cambio de su uso. Ello obligará a las empresas a dejar constancia expresa del tratamiento interno que se dispensa a la cesión de estos bienes dentro de la empresa familiar, no solo con el reflejo en su contabilidad o en el propio contrato laboral en caso de que forme parte de la retribución salarial, sino en cualquier otro documento relativo a la remuneración del empleado cesionario o a las relaciones contractuales adicionales que puedan suscribirse con los mismos.

3.3.2. La aplicación de exenciones a efectos de IVA

Otra cuestión relevante que puede dar lugar a divergencia de opiniones en cuanto a la repercusión del tributo es la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 20 a 25 de la LIVA. En este ámbito se constatan varios supuestos que pueden ser frecuentes en el *modus operandi* empresarial.

Uno de ellos tiene relación con la participación en una entrega de bienes en cadena. A tal fin cabe mencionar la Consulta vinculante 0002-19 de la Dirección General de Tributos de 3 de enero de 2020 que contempla el caso de una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto que transmite una mercancía a otra sociedad establecida en el mismo territorio para que esta, a su vez, revenda la misma a un adquirente final establecido fuera de la Comunidad. Pues bien, se concluye que la primera entrega efectuada por el primer transmitente de la cadena, establecido en el territorio de aplicación del impuesto, estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule a dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación (en el DUA de exportación) en la que deberá constar este primer proveedor como exportador en nombre propio. Sin embargo, si el transporte está vinculado con la segunda de las entregas, la efectuada a favor de los clientes establecidos fuera de la comunidad, en ese caso, la primera entrega estará sujeta y no exenta de IVA. Vista la interpretación realizada en la Consulta vinculante, cuando se produzca una cadena de ventas es preciso que la empresa se cerciore (en connivencia con el resto de intervinientes en la operación) en qué fase de la entrega queda vinculado el transporte para repercutir el IVA correspondiente o bien para considerar exenta la transmisión. Como también debe mostrar cuidado y precaución respecto a los documentos que deben ser objeto de conservación referidos a la documentación aduanera de la exportación donde deberá constar expresamente el transmitente como exportador.

Otro asunto que merece destacarse es el caso en el que la empresa familiar opere con terceros países a través de página web de una plataforma de venta por internet, en la que venden productos a destinatarios finales. En este sentido, cabe hacer mención a la Consulta vinculante 0001-18 de la Dirección General de Tributos, de fecha 1 de enero de 2018, que dejó claro que dichas ventas eran

operaciones sujetas a IVA por ser el territorio de aplicación del impuesto el lugar de inicio de la expedición o transporte necesario para la puesta a disposición del producto a adquirentes fuera de la Unión Europea, pero recalcando que era de aplicación la exención del artículo 21 LIVA por tratarse de bienes objeto de exportación siempre que se cumpla la condición de la salida efectiva de los bienes fuera de la Comunidad en los términos establecidos en la legislación aduanera. En estos casos, la empresa para justificar la exención debe conservar a disposición de la Administración durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, la documentación acreditativa de los bienes, así como cualquier otro justificante de la operación.

Con ocasión de la Sentencia dictada por el TJUE (Gran Sala) con fecha de 26 de octubre de 2010 (Caso *Ingrid Schmelz* contra *Finanzamt Waldviertel*) conviene recordar que para poder acogerse a las exenciones de IVA que determinados Estados miembros reconocen a las empresas de reducidas dimensiones es dable que se requiera la existencia de establecimiento permanente en dichos países. El TJUE admite que aplicar el régimen de franquicia del IVA a pequeñas empresas sólo establecidas en el territorio de aplicación de la exención restringe la libre prestación de servicios, pero añade su justificación por ser medida proporcional con las exigencias de control o de inspección tributaria eficaz. Ello exige a las empresas PYME, que deseen operar en países con exención de tributación sobre el IVA por razón del volumen de sus ingresos, contemplar previamente si la normativa local restringe el beneficio fiscal por razón del lugar de residencia.

3.3.3. Determinación y modificación de la base imponible en IVA

En relación a la interpretación sobre los conceptos legales que a tenor del artículo 78 de la LIVA forman parte de la base imponible de IVA también se constatan algunas cuestiones controvertidas que cabe resaltar. Por lo que se refiere a las subvenciones vinculadas al precio, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2023. En la misma se ha rechazado la calificación de subvención vinculada al precio a las ayudas otorgadas para promocionar el consumo de determinados productos agrícolas, recordando cuáles son los presupuestos que condicionan la inclusión en la base imponible del IVA. Esta subvención destinada a la promoción no se concede propiamente para la venta a un precio inferior y, por lo tanto, no tiene como fin reducir el mismo. Como tampoco permite identificar a unos beneficiarios directos de la misma, sino a beneficiarios potenciales a través del acceso a la publicidad o promoción. Además, la subvención no está cuantificada en función del número de productores que se benefician de la prestación de servicios de publicidad, sino en un porcentaje del coste de la campaña de promoción, por lo que tampoco es cuantía determinable. Todos estos condicionantes interpretativos deben ser tenidos en cuenta por las organizaciones destinatarias de estas subvenciones en cuanto a la repercusión del IVA devengado por la venta de sus productos.

Respecto a la modificación de la base imponible, hay una cuestión que ha suscitado disparidad de interpretación en cuanto al plazo y los requisitos para

reputar incobrable un crédito por una PYME, así como para proceder a la consiguiente rectificación de factura y solicitud de devolución en su caso. A este respecto hallamos reiteradas resoluciones en la doctrina administrativa (por todas se citan las resoluciones del TEAR de Valencia de 25 de marzo de 2019 y del TEAR de Madrid de 29 de octubre de 2019), cuyos criterios venían respaldados por los Tribunales, en Sentencias como la del TSJ de Castilla-León, sede Valladolid, de 21 de abril de 2017. Así, remarcan que la reducción del plazo a seis meses, introducida en la norma, debe interpretarse en el sentido de que la PYME no pueden considerar sus créditos como incobrables en tanto no transcurran seis meses desde el devengo de las correspondientes operaciones. Lo que significa que se ha permitido que las empresas de reducida dimensión puedan recuperar antes que las demás el IVA ingresado a la Hacienda Pública y no cobrado al cliente. Pero esto no obsta a que deban de cumplir con el resto de obligaciones tendentes a hacer efectivo su derecho, entre las que destaca la emisión en un plazo determinado, en concreto de tres meses, de la factura rectificativa. Por tanto, las empresas familiares de reducidas dimensiones se benefician de una anticipación en las posibilidades legales de rectificar la base imponible, pero deben ser precavidas en el cumplimiento de los presupuestos temporales para hacer efectivo el derecho como el resto de entidades empresariales.

3.3.4. El derecho de deducción del IVA soportado

Tal vez la cuestión más controvertida en el panorama de las medianas y pequeñas empresas que, en definitiva, es la condición que mayormente puede conferirse a la empresa familiar es la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por las mismas.

En el ámbito europeo, la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2002 (Caso UAB «HA.EN.» contra *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*) resuelve el supuesto en el que se deniega la devolución de IVA solicitada por una empresa, adquirente de un bien, que había abonado el impuesto repercutido por dicha operación. En este caso el gravamen no había sido objeto de ingreso por la parte transmitente y había indicios de que la destinataria sabía o debía saber que el vendedor estaba atravesando dificultades económicas o una situación de insolvencia que le impedía hacer frente a sus obligaciones fiscales. El TJUE concluye que la denegación de la devolución tributaria sólo sería acorde a la Directiva comunitaria si se acreditase con datos objetivos una situación de abuso o fraude de derecho por parte del adquirente, amén de una ventaja fiscal improcedente a favor del mismo. Sin embargo, pese a remarcar que es la voluntad defraudatoria la causa determinante de la pérdida del derecho a la deducción, lo cierto es que en nuestra normativa interna se implica al destinatario en las obligaciones del sujeto pasivo, aunque en clave de responsabilidad subsidiaria, si aquel conoce o debía conocer la falta de ingreso del IVA devengado (artículo 87. Cinco LIVA). Todo lo cual lleva a constatar que la empresa no puede obviar las circunstancias que rodean la actividad empresarial de terceros como pueden ser los proveedores. Además, ello abunda en la certeza de que cualquier posición deudora de un proveedor con la Hacienda

Pública puede conllevar efectos colaterales, generando la consiguiente investigación o comprobación fiscal a la empresa interesada, sobre todo, en el momento en el que insta la deducción y/o devolución del IVA soportado por las relaciones comerciales mantenidas con el mismo. Por ello, en la determinación de los riesgos fiscales la empresa deberá tener identificados a todos sus proveedores, sus características, su relación con su empresa y la planificación de un cierto control sobre los mismos.

Siguiendo con la cuestión, el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de febrero de 2022 confirma que no es dable deducir el IVA soportado en un supuesto de inversión del sujeto pasivo, cuando se ha expedido la «autofactura» sin dejar constancia de los datos reales del proveedor de los bienes adquiridos por cuestiones que no son puramente formales o de mero error. Aunque conste fehacientemente la realidad de la operación gravada y aunque no suponga obtener una ventaja fiscal para quien se «autorrepercute» las cuotas por el régimen de inversión, la carencia de información veraz sobre el transmitente impide a la AEAT verificar que el verdadero proveedor tenía la condición de sujeto pasivo. De tal modo que la consignación de los datos del proveedor inicial en la «autofactura» se convierte en un requisito material para ejercer el derecho de deducción que permite el control de la regularidad de la cadena de IVA y, por ende, del cumplimiento del principio de neutralidad. Con ello, se debe asegurar que se cuenta con información real sobre el proveedor, máxime si procede de otro Estado, evitando una más que posible investigación fiscal si se incurre en la imprecisión, sin perjuicio de que termine revelándose una falta de voluntad deliberada.

También cabe remarcar la interpretación del Alto Tribunal reflejada en la Sentencia de 20 de diciembre de 2022. En este caso se permite deducir el IVA soportado por un servicio prestado en el marco de una operación sujeta pero exenta, por entender que se trata de un servicio que reporta beneficios generales al conjunto del tráfico mercantil de la empresa interesada. Efectivamente, se trataba de un servicio de asesoramiento para negociar el aumento del justiprecio por un bien inmueble expropiado (operación exenta) que estaba afecto a la actividad de una pequeña empresa dedicada principalmente a operaciones sujetas a IVA. El Tribunal concluye que el servicio de asesoramiento prestado, aunque se destine específicamente a una operación exenta, redundaba en beneficio del conjunto de la actividad empresarial y, por lo tanto, el IVA repercutido por el mismo puede ser objeto de deducción en función del régimen de prorrateo aplicable. En este caso el riesgo fiscal (entendido como el potencial perjuicio que se proyecta en la doble vertiente, no sólo de débito, sino también de crédito con el fisco), supondría prescindir de la posible deducibilidad de un IVA soportado por no calificar correctamente el destino o finalidad del servicio o bien adquirido.

Por otro lado, se observa una elevada litigiosidad en lo que se refiere a la acreditación de la realidad de las operaciones que se consignan en facturas recibidas, cuyo IVA soportado va a ser objeto de deducción por la empresa destinataria. Se trata de pronunciamientos en torno a la veracidad de facturas de gastos, cuyo IVA pretende ser deducible.

A este respecto, hallamos el caso de facturas que contienen una descripción genérica de unos supuestos servicios de asesoramiento jurídico prestado a favor de

una sociedad familiar, sin que se justifique suficientemente que no se trata de servicios particulares a favor de alguno de los socios teniendo en cuenta que los miembros de la empresa son únicamente el matrimonio y sus dos hijos (este es el caso resuelto en Sentencia del TSJ de Asturias de 26 de marzo de 2021, y similar asunto se recoge en Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 19 de septiembre de 2019). Por lo que, si no se da cuenta detallada sobre el servicio prestado en la factura, debe reforzarse la procedencia de la deducción de la cuota de IVA soportado por parte de la mercantil por vías alternativas. Para ello sería conveniente conservar junto con la factura (como requisito formal) algún medio probatorio adicional que permita confirmar que el servicio se ha utilizado en el objeto propio de la actividad empresarial y en las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

Otros casos reiterativos son la desgravación del IVA resultante de facturas emitidas por empresas acogidas al régimen simplificado de IVA y que, por lo tanto, no se ven constreñidas por el importe de los ingresos reales obtenidos (entre otras, cabe citar la Sentencia del TSJ de Madrid de 20 de mayo de 2020). En estas controversias se pone de manifiesto la incertidumbre sobre la operación, aun figurando el ingreso del IVA repercutido a la empresa que interesa su devolución (Sentencia del TSJ de Valencia de 15 de junio de 2020). A tales efectos, debe ser precavida la empresa en cuanto a los medios que garanticen la realidad de la transacción consignada en factura. Para ello, se deben recabar y conservar todos los medios de prueba a su alcance sobre la entrega material del bien y la prestación del servicio concreto, cuyo coste genera IVA susceptible de deducción y/o devolución.

Hay asuntos controvertidos acerca del derecho a deducir el impuesto soportado que giran en torno a la afectación total o parcial de los bienes adquiridos por la empresa familiar en su actividad empresarial. Esta situación es reiterada respecto al uso de vehículos a motor por los socios de la empresa. Aun presumiéndose legalmente un porcentaje de afectación del 50 por ciento, se trata de una presunción iuris tantum que, por lo tanto, permite prueba en contra tanto por la Hacienda Pública como por la propia empresa. Por lo que, sobre todo, cuando estamos ante vehículos de alta gama, la probabilidad de que esa presunción legal de afectación empresarial se vea cuestionada por la AEAT es elevada (riesgo mayor). Esta situación debe ser contemplada por la empresa, también fijando propiamente el umbral del riesgo que está dispuesta a asumir a la vista de los datos que pueda poder a disposición de la Administración para acreditar y convencer de la realidad de un uso parcial o total del vehículo en el tráfico empresarial (Sentencia del TSJ de Murcia de 19 de mayo de 2021), sin limitarse a la aplicación automática del artículo 95 Tres LIVA.

Si tratamos con bienes inmuebles, nos podemos encontrar con la misma dificultad de no poder acreditar siempre la vinculación a la actividad empresarial a efectos de desgravación del IVA soportado en la adquisición o en gastos de conservación. Con el agravante de que existen pronunciamientos judiciales que recuerdan que la admisión por la AEAT de la afectación empresarial en determinados ejercicios fiscales, que hayan podido ser objeto de comprobación limitada, no condicionan la calificación que sobre la afectación del bien se le otorgue en posteriores períodos fiscales que también puedan ser objeto de investigación (Sentencia del TSJ de Madrid 17 de marzo de 2021).

Indisolublemente unido a estos casos referidos, cabe citar la Nota de la AEAT de 25 de febrero de 2019 previendo la posibilidad de que surjan contingencias regularizables en el IVA, pero también en otros impuestos, cuando los socios utilizan para uso personal, y sin contraprestación, los bienes que son titularidad de la sociedad. Esto puede suceder con cierta frecuencia cuando estamos ante empresas familiares. Lo que obligará a contabilizar por la mercantil las cuotas de un IVA soportado por este uso que si es exclusivamente personal no será un gasto relacionado con la actividad empresarial. Teniendo en cuenta, además, que a efectos de IVA devengado nos podemos encontrar con una operación vinculada, que va a exigir determinar la base imponible por el valor de mercado del uso personal que de los bienes de la sociedad ha hecho el socio. Y ello, acompañado de la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas de IVA. En este supuesto también apuntar una cuestión relevante sobre la necesidad de delimitar claramente los bienes de la empresa familiar que están vinculados a la actividad empresarial y aquellos que lo no están. Esta distinción de la afectación del patrimonio empresarial no sólo tiene consecuencias importantes en el IVA, sino que lleva asociados efectos potencialmente perniciosos en cuanto a los incentivos fiscales de los que disfrutaban este tipo de entidades al albur de garantizar el relevo generacional²⁹.

4. Posibilidades o desventajas de adoptar un programa de *compliance* tributario en la empresa familiar: resumen conclusivo

Las empresas familiares no distan en muchos aspectos de cualquier otra organización empresarial ni en cuanto a su forma jurídica, estructura e incluso dimensión empresarial. La nota diferencial puede originarse por la influencia que la familia ejerce sobre la dirección y el control de la empresa. Evidentemente cuando el entramado empresarial se rige bajo el manto de los lazos familiares, además de la rentabilidad económica concluyen otros intereses personales y retos prioritarios como es el relevo generacional.

Muchas de las decisiones que se adoptan en su seno están altamente influenciadas por las relaciones afectivas que puedan existir entre propietarios, directores o trabajadores de la propia empresa, pero también por otros valores familiares que perduran en el tiempo³⁰. Evidentemente esta situación no tiene que ser negativa, precisamente el vínculo familiar puede implicar motivación y, por ende, un claro potencial de progreso, pero también comportar debilidades respecto a otras compañías basadas en objetivos puramente económicos.

29 Se excluye el incentivo fiscal si durante más de 90 días del ejercicio social la sociedad tiene más de la mitad de su activo no afecto a actividades económicas, entre otras cuestiones.

30 Podríamos admitir numerosas situaciones influyentes como el deseo de que la familia continúe manteniendo el control empresarial, se preserven los vínculos familiares, se garantice el relevo generacional, pueda perdurar un estilo de vida concreto entre los miembros de la familia, incluso que se garantice el mantenimiento del prestigio e imagen de la empresa si se identifica estrechamente con la familia.

Tal vez el «hándicap» estaría en asegurar que las relaciones de confianza que se asientan en la familia no menoscaben la profesionalidad, eficacia y compromiso con el cumplimiento de la legalidad que debe regir toda organización empresarial. Por ello, se vislumbra no solo recomendable, sino incluso necesario asumir e interiorizar en el seno de la empresa familiar la necesidad de contar con una previa planificación que contribuya a la prevención, control y reacción si se evidencia una falta de cumplimiento de la legalidad, también en materia fiscal.

Ahora bien, no puede negarse que se trata de empresas que han nacido en un marco de confianza propio de las relaciones familiares por lo que muchas de estas empresas se caracterizan por estar sumidas en una clara informalidad en su operatividad y organización interna. Y, además, es común que se genere un rechazo a cambiar la forma en la que se han venido tomando las decisiones habitualmente, una dificultad a introducir reglas internas que deben cumplir todos los miembros, sean socios, administradores o personal laboral y, por supuesto, cierta resistencia a aceptar que determinados sujetos u órganos (internos o externos) ejerzan el control sobre los miembros de la empresa familiar en el cumplimiento de esas reglas propias.

En estos entornos, se hace imprescindible tomar conciencia de que los intereses personales no deben interferir en cuestiones estrictamente empresariales y que hay que garantizar una «hoja de ruta» que guíe los comportamientos y las actuaciones en el seno de la propia empresa, a efectos no sólo de rendimiento empresarial, sino de evitar los perjuicios que supone incurrir en una vulneración de la norma, también de carácter tributario. Por todo ello, es perfectamente justificable que se defienda la necesidad de adaptar programas de *compliance* fiscal a cada empresa familiar, independientemente de su tamaño.

Conocemos sobradamente que las grandes empresas mantienen una relación cooperativa con la AEAT a través de la adhesión al Código de Buenas Prácticas. Los expertos consideran que este colectivo de contribuyentes es el más adecuado (y, por ende, beneficiado) para la implementación de sistemas de gestión de riesgos fiscales. Pero discrepamos de la consideración. Precisamente son las entidades de escasa dimensión, las que carecen de recursos materiales y personales suficientes para conocer y controlar todas las circunstancias concurrentes que le pueden generar un riesgo tributario a la propia empresa si tenemos en cuenta la complejidad y evolución constate de la regulación. Por lo tanto, son las PYMES las que en mayor medida requieren de una previsión interna respecto a la forma de actuar ante un riesgo fiscal tanto para prevenir su causación como para saber actuar cuando se evidencia la contingencia. Evidentemente, siempre se puede externalizar la función y que sean profesionales contratados los que ofrezcan el asesoramiento oportuno. Lo que no obsta a reconocer las bondades de una previa planificación interna sobre la gestión de los riesgos adaptada a sus particulares condiciones, también si son empresas de reducido tamaño y además están teñidas del vínculo familiar.

Una cuestión debe clarificarse. Contar con un programa de *compliance* fiscal no es propiamente participar de una relación institucionalizada con la AEAT

bajo la denominación extendida de «cumplimiento cooperativo»³¹. Ahora bien, cuando se han trazado unas relaciones entre determinados contribuyentes y la administración tributaria basadas aparentemente en cierta confianza recíproca (con obligaciones establecidas para ambas partes y con una pretensión de colaboración mutua), se entiende que se está asumiendo y, por ende, se está garantizando un cumplimiento voluntario por la empresa contribuyente.

Así, ciertamente los sistemas de *compliance* fiscal o gestión del riesgo tributario se asocian al llamado gobierno cooperativo, como concepto ampliamente explicado por la doctrina³². Pero la presencia de un programa de estas características dentro de una empresa no asegura que se puedan obtener esas ventajas de la relación cooperativa pretendida con las autoridades fiscales si no se es una gran empresa³³. Como refiere MORENO GONZÁLEZ, estos programas no dejan de ser un eslabón más en la implementación de una colaboración mutua basada en la buena administración y la seguridad jurídica³⁴.

Por lo tanto, que las PYMES tengan la posibilidad de tener un sistema de cumplimiento fiscal, a día de hoy, no implica en absoluto que puedan disfrutar de los beneficios de cumplimiento cooperativo que se ha institucionalizado solamente para las grandes empresas³⁵. Y estaremos conformes que abriendo el abanico de esta nueva cultura asentada en una práctica fiscal restrictiva denominada «cumplimiento cooperativo» provoca un trato discriminatorio dentro del espectro empresarial.

Las ventajas que se aprecian en el establecimiento de un sistema de gestión de riesgos fiscales en la empresa familiar no sólo se proyectan a nivel interno aportando un necesario conocimiento de la situación y de las armas procedimentales para lidiar ante los riesgos fiscales que de forma particular les pueda afectar, sino que también presentan unos efectos externos beneficiosos para potenciar y garantizar la buena imagen, el prestigio y la reputación de la empresa que generalmente se identifican con una familia. Es cierto que para ello se requiere que la empresa dé a conocer o publicite que ostenta un programa de *compliance* fiscal. Y en este sentido, hay que reconocer el favor que supone, como instrumento idóneo para ello, la certificación emitida por la empresa de normalización a través de la incorporación de la norma UNE 19602.

Estaremos conformes que contar con una política de *compliance* tributario, no garantiza la diligencia exigida a socios, administradores, empleados, pero también a proveedores y clientes (en sus relaciones comerciales con la

31 Como refiere SANZ GÓMEZ si el cumplimiento cooperativo supone una colaboración mutua basada en la buena fe a la hora de aplicar la normativa, no deja de ser una forma de aplicación del ordenamiento tributario [SANZ GÓMEZ, R. (2021), p.p. 83 a 84].

32 GUERVÓS MAÍLLO, M. A. (2019: 46).

33 Desde la perspectiva administrativa la relación de confianza se plantea en doble sentido: la empresa (obligada tributaria) debe mostrar una total transparencia en su actividad, con una disposición a la transmisión de información sin ningún viso de ocultación y por su parte, la Administración tributaria debe mostrar predicción absoluta en sus criterios y sus actuaciones, sin interferir en la marcha empresarial [CASTRO DE LUNA (2024), p. 505].

34 MORENO GONZÁLEZ, S. (2021), p.p. 310 y 311.

35 Aunque es difícil mantener la existencia de un equilibrio en la relación jurídico-tributaria cuando las buenas prácticas se asientan en interpretaciones que generalmente provienen del ámbito administrativo y se carecen de resortes legales que incentiven en los entornos empresariales el cumplimiento cooperativo aun en forma de exclusión del dolo [PEDROSA LÓPEZ, C. (2023), p. 96].

empresa). Y, por lo tanto, estos sistemas no anulan todo el riesgo, ni siquiera asegura que en la práctica se cumplan las reglas y procesos descritos. La realidad puede ser muy diferente. Obviamente se trata de «normativa interna» de una empresa, cuya observancia solo depende de su propia voluntad y, en su caso, de tener unos mecanismos de vigilancia y seguimiento eficaces, para controlar que no se trate de «papel mojado». Lo que no obsta para reconocer que no deja de ser una herramienta más para prevenir cualquier perjuicio empresarial que pueda conllevar un defectuoso cumplimiento de las obligaciones fiscales, incluso se puede contemplar como una medida de disuasión para quienes ejercen funciones relacionadas con los deberes fiscales de la empresa.

La presencia de estos sistemas de gestión de riesgos fiscales en una empresa se ha contemplado como motivo para eximir de responsabilidad tributaria a quienes se encargan de cumplir las obligaciones fiscales dentro de la misma. La normativa fiscal no contempla esta consecuencia como ocurre con el Código Penal respecto a la comisión de delitos por las personas jurídicas. No negaremos las bondades de incorporar de *lege ferenda* dicha exoneración, pero no nos engañemos, siempre será en términos de presunción iuris tantum, aunque esa prueba en contrario va a exigir demostrar la existencia de una actitud dolosa o cuando menos negligente.

Casi la mitad de las empresas familiares son de mediana o pequeña dimensión, por lo que puede resultar más sencillo y útil refundir y articular todas las iniciativas de anticipación a las incidencias que pueda sufrir una empresa en un solo documento de planificación que dote de solución integral a todas ellas.

En este sentido sería como la propuesta alternativa que deja apuntada la norma UNE 19602, en la que no sólo es dable una política independiente de *compliance* fiscal en la empresa, sino que puede estar integrada en una política de *compliance* global que contemple cualquier riesgo legal que afecte a la misma. Puede ser más consecuente con el volumen de negocio y el tamaño de la empresa familiar trazar un solo sistema de gestión de riesgos legales. Además, se podrían incorporar las previsiones adoptadas en una práctica ya muy extendida en la empresa familiar como es la existencia de un protocolo familiar, donde se desgranar las reglas de intervención familiar en la empresa, pero sobre todo, de garantía de la continuidad generacional.

Evidentemente si se secunda la opción de gestión global de estas situaciones (trazando reglas y procesos de actuación ante cualquier evento conflictivo en la empresa) no se puede prescindir de cierto grado de distinción entre cada una de ellas, lo que obliga a estructurar y marcar los diferentes procesos de prevención y control de un riesgo concreto o una incidencia en particular.

En resumen, las empresas familiares requieren de un «estructura fiscal óptima»³⁶, en el que se trace una estrategia fiscal que consiga la máxima eficiencia pero también contando con herramientas útiles que neutralicen lo más posible los riesgos tributarios que pueda albergar la empresa. Y una de ellas podría ser los programas de cumplimiento, que como mínimo van a servir para

36 RAMÍREZ PASCUAL, B. (2021).

seguir extendiendo una necesaria «cultura empresarial» de la prevención en materia fiscal.

Así las cosas, la planificación se postula como un instrumento o medio apropiado a los fines preventivos, pero con el convencimiento de que también ostentar un asesoramiento adecuado, ya sea con personal interno o servicios externos, redundaría en los objetivos. La elección, como cualquier decisión empresarial, dependerá de la misma empresa. Pero, también, de las posibilidades de acceder a una relación cooperativa con la administración, cuyo logro parece que va a estar unido inexorablemente a que la empresa tenga incorporado un programa de cumplimiento basado en la norma UNE. Lo que ocurre es que sería más que deseable una adaptación o «personalización» del programa para pymes y autónomos, con un modelo de *compliance* tributario más simplificado, con menores cargas formales, pero que mantenga los mismos objetivos positivos de su implementación. Ello, con toda seguridad, favorecería una expansión masiva del formato en las pequeñas, medianas y microempresas.

5. Bibliografía

AAVV: *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.) Cizur Menor (Navarra), 2021.

AAVV: *Cumplimiento tributario nacional e internacional*, PEDROSA LÓPEZ, C. (Dir.), Valencia, Tirant Lo Blanch, 2023, p.p. 73 a 100

AAVV: *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. MERINO JARA, I. (Coord.), Wolters Kluwer, 2021.

AAVV: *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.), Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona, 2023.

AAVV: *Medidas financieras, fiscales, sociales y procedimentales para la sostenibilidad*, GIL CRUZ, E. y GRAU RUIZ, A. (Dir.), Madrid, 2024.

AAVV: *Tratado Jurídico y Fiscal de la Empresa Familiar*, ORTEGA BURGOS, E. (Dir.), Tirant Lo Blanch, 2021.

ACEF y CUATRECASAS: *Guía para las empresas familiares: el consejo de familia*, 2021, disponible en EFCA: http://efca.es/wp-content/uploads/2021/06/Guia-para-las-EF_el-Consejo-de-Familia.pdf

AEAT: Foro de Grandes Empresas: *Código de Buenas Prácticas Tributarias* (CBPT), disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

AEAT: Plan de Control Tributario y Aduanero para 2023, aprobado por la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Esta-

tal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023

AEDAF. Gabinete de Estudios, «Malos tiempos para la seguridad jurídica del contribuyente», 2013.

ÁLAMO CERRILLO, Raquel, «Estrategia fiscal de la empresa y diseño de un programa de *tax compliance*», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.), *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona, 2023, pp. 329-353.

ALONSO-MUÑUMER, María Enciso: «El protocolo familiar», en *Tratado Jurídico y Fiscal de la Empresa Familiar*, ORTEGA BURGOS, Enrique (Dir.), Tirant Lo Blanch, 2021, pp. 127 a 158.

CARBAJO VASCO, Domingo: «El cumplimiento cooperativo, ¿un nuevo modelo de administración tributaria? El caso australiano», *Crónica Tributaria*, núm. 5/2014, pp. 23-27.

CASTRO DE LUNA, M.J. Cumplimiento coercitivo vs Cumplimiento cooperativo, en GIL CRUZ, E. y GRAU RUIZ, A. (Dir.), *Medidas financieras, fiscales, sociales y procedimentales para la sostenibilidad*, Madrid, 2024, p.p. 461 a 508.

CNMV: Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas, disponible en: CNMV: https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CBG_2020.pdf

COMISIÓN EUROPEA: *La normativa de gobierno corporativo de la UE*, COM (2021) 164 FINAL.

COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: Dictamen de iniciativa «La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo», DOUE, 2016/C 13, de 15 de enero de 2016.

GARCÍA NOVOA, C, «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)» en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 183, julio-septiembre, 2019, pp. 89-126.

Global Corporation Center (GCC): «Gobierno Corporativo y la Responsabilidad Social Corporativa», *Working Paper* n.º 8/10 de octubre de 2018, acerca de las principales empresas españolas, pp. 1-24.

Global Corporation Center (GCC): La empresa familiar y el gobierno corporativo, Working Paper núm. 4, de 20 de junio del 2017, disponible en: CGC: https://www.globalcorporationcenter.com/wp-content/uploads/Informe_EFGCf.pdf

GÓMEZ REQUENA, J.A. La creación de un principio de cumplimiento tributario cooperativo en el ordenamiento tributario español, en PEDROSA LÓPEZ, C. (Dir.), *Cumplimiento tributario nacional e internacional*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2023, p.p. 11 a 38.

GUERVÓS MAÍLLO, M. A. «Introducción al Compliance tributario», en SANTANA LORENZO, M. y GARCÍA NOVOA, C. (Dir.), *Practicum. Compliance Tributario 2000*, Thomson Reuters, Cizúr Menor (Navarra), 2019, pp. 45-65.

GUILLÉN CORBE, Tomás y ESCRIBÁ-ESTEVE, Alejandro: *Tipologías de empresas familiares: implicaciones sobre su comportamiento estratégico*, Notas de investigación 1/2002, Cátedra de Empresa Familiar de la Universidad de Valencia (CEFUV). Disponible en IEF: <https://www.iefamiliar.com/wp-content/uploads/2022/10/Nota-de-investigacion-Tipologia-EF.pdf>

IEF: Guía de Buen Gobierno en la Empresa Familiar, ed. Instituto de la Empresa Familiar, Documento núm. 128, Barcelona, 2005, p. 19, disponible en: UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO (EPV/EHU): https://www.ehu.es/documents/2819611/0/GUIA_GOB_EF_IEF.pdf

KPMG/IEF: Informe de Empresa Familiar 2021. Recuperación y crecimiento, junio 2021. Disponible en: IEF: <https://www.iefamiliar.com/wp-content/uploads/2021/06/informe-empresa-familiar-2021.pdf>

LAGOS RODRÍGUEZ, M.ª Gabriela, «La aplicación del *tax compliance* a las pequeñas y medianas empresas en España», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.), *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona, 2023, pp. 299-327.

LEFEBRVE: ELDERECHO.COM. Noticias jurídicas y actualidad. En <https://elderecho.com/el-88-de-las-empresas-son-familiares-generando-mas-de-65-millones-de-empleos#:~:text=Aquí%2C%20la%20vicepresidenta%20de%20la,motor%20básico%20de%20la%20economía>.

LUCHENA MOZO, Gracia, «Buena administración, *compliance* y la arquitectura del comportamiento como soporte de las buenas prácticas tributarias», *Revista quincena fiscal*, núm. 9, mayo 2023.

MERCEDES MARTÍN, Víctor: «La responsabilidad penal de los administradores y del «*compliance officer*» en la última reforma del Código Penal», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 910, 2015.

MORENO GÓNZALEZ, S. La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo, en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.) *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Cizur Menor (Navarra), 2021, p.p. 271 a 317.

OCDE (2004): *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*. En <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>

OCDE (2016): *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*. En: <https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>

OLMEDO CASTAÑEDA, F.J., *La transmisión de la empresa familiar: claves jurídicas para su éxito. Propuestas de reforma legislativa*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2019.

PEDROSA LÓPEZ, C., Buena gobernanza fiscal, ¿derechos y garantías para los contribuyentes o obligaciones impuestas? en PEDROSA LÓPEZ, C. (Dir.),

Cumplimiento tributario nacional e internacional, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2023, p.p. 73 a 100.

RAMÍREZ PASCUAL, B.: *La estructura de la empresa familiar*. La Ley, 2021.

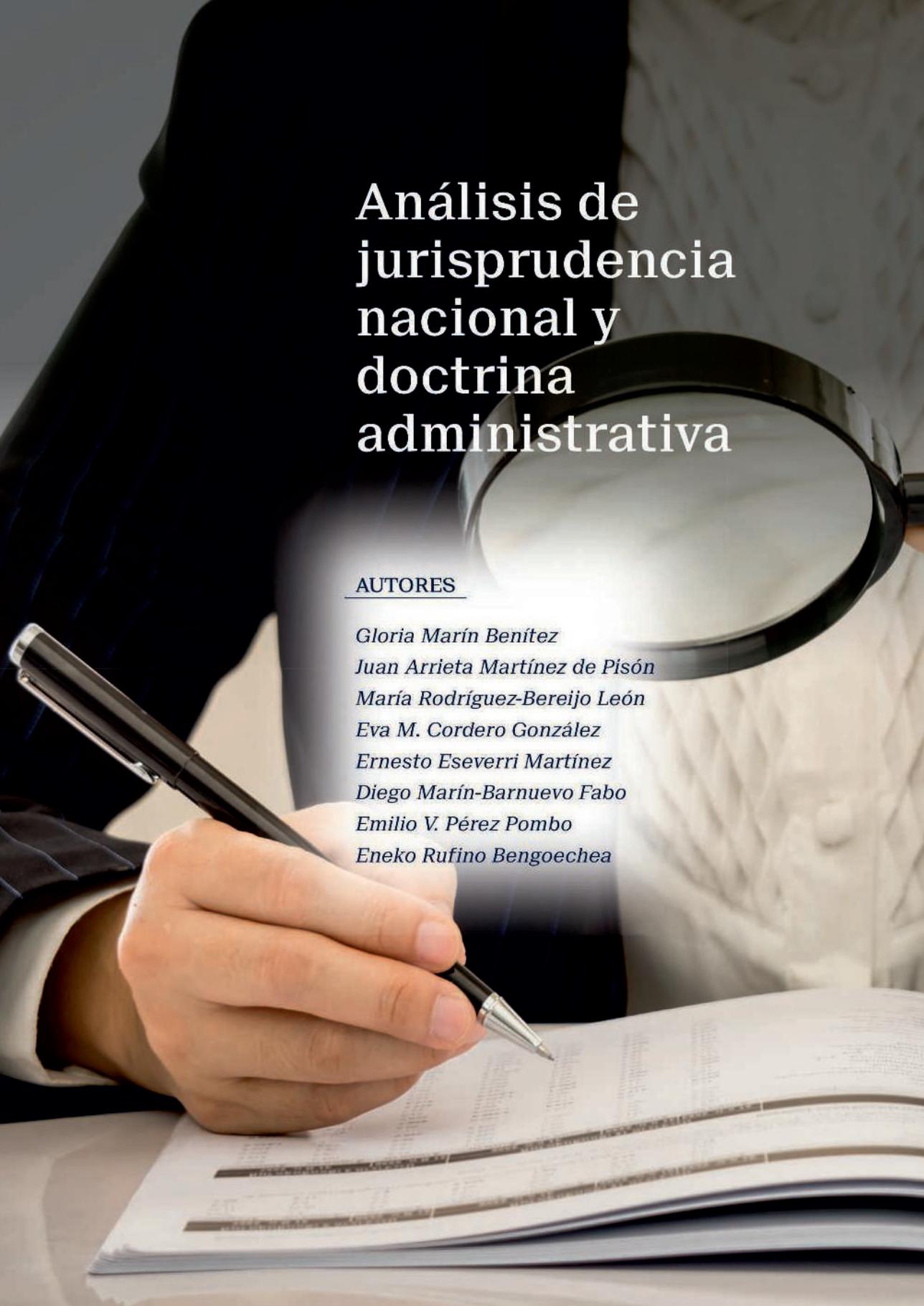
RODRÍGUEZ LOSADA, S. Gestión inteligente de datos y derechos de los contribuyentes, en GIL CRUZ, E. y GRAU RUIZ, A. (Dir.), *Medidas financieras, fiscales, sociales y procedimentales para la sostenibilidad*, Madrid, 2024, p.p. 509 a 539.

RONCERO SÁNCHEZ, A.: «Los órganos de gobierno de la empresa familiar: órganos de la sociedad y órganos de la familia. Principios de buen gobierno corporativo», en *Tratado Jurídico y Fiscal de la Empresa Familiar*, ORTEGA BURGOS, E. (Dir.), Tirant Lo Blanch, 2021, pp. 159 a 198.

SÁNCHEZ MACÍAS, J.I. y LEO CASTELA, J.I., *Compliance tributario para pymes según las Norma UNE 19602*, Madrid, Aenor, 2020.

SANZ GÓMEZ, R., «Cumplimiento cooperativo y códigos de buenas prácticas: la experiencia española», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.) *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Cizur Menor (Navarra), 2021, p.p. 83 a 105.

SERRANO ANTÓN, Fernando, «la inspección tributaria e inteligencia artificial: hacia el equilibrio entre los derechos y garantías de los contribuyentes y la eficiencia en la administración tributaria», en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J. (Dir.), *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona, 2023, pp. 263-297.

A person wearing a dark suit jacket and a white shirt is shown from the chest down. They are holding a large magnifying glass over an open book. In their right hand, they hold a black pen, poised to write on the book's pages. The background is a soft, out-of-focus grey.

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Gloria Marín Benítez

Juan Arrieta Martínez de Pisón

María Rodríguez-Bereijo León

Eva M. Cordero González

Ernesto Eseverri Martínez

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Emilio V. Pérez Pombo

Eneko Rufino Bengochea

EL ARTÍCULO 89.2 DE LA LIS COMO PARADIGMA DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA QUE RIGE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL: RRTEAC DE 22 DE ABRIL DE 2024 (6448/2022 Y 6452/2022) Y 27 DE MAYO DE 2024 (6513/2022 Y 6550/2022)

Gloria Marín Benítez

*Abogada
(España)*

Resumen

El TEAC se pronuncia sobre la aplicación del artículo 89.2 de la LIS a la aportación no dineraria de participaciones en una sociedad activa a una *holding*. Negando en el caso la existencia de otra motivación que la de aplicar el artículo 21 de la LIS a los dividendos que en el futuro percibirá la *holding*, entiende que esa ventaja fiscal es abusiva en la parte que corresponde a las reservas de la sociedad activa generadas antes de la aportación. Afirma también, corrigiendo la doctrina de la DGT, que para la corrección del abuso se podrá denegar al socio el beneficio del diferimiento inherente al régimen de neutralidad fiscal haciendo tributar la parte de la ganancia que corresponda a esas reservas previas a medida que la holding vaya recibiendo los dividendos e introduciendo los ajustes correspondientes para evitar sobreimposición. Las resoluciones, que pretenden que la aplicación del precepto al caso sea respetuosa con el principio de proporcionalidad, introducen una enorme inseguridad sobre las consecuencias de aplicar la cláusula.

Palabras clave

Abuso, régimen de neutralidad fiscal, proporcionalidad, diferimiento, motivos económicos válidos, ventaja fiscal

Abstract

The Central Tax Tribunal has issued several rulings on the application of article 89.2 of the Spanish Corporate Income Tax («CIT») Law (which

transposed Article 15.1(a) of Directive 2009/133) to a contribution of shares from an active company to a holding company. It has held that there were no business reasons for the contribution other than being able to apply a tax advantage (the participation exemption under article 21 of the CIT Law to the dividends that the holding company would receive in the future, including earnings that the distributing company made before the contribution) and that, therefore, article 89.2 should apply. Also, contrary to what the General Directorate for Taxation has previously stated, the Central Tax Tribunal held that in order to remedy the situation, the deferral of taxation under regime of tax neutrality could be denied and the capital gains earned by the shareholders from the share contribution in the part corresponding to earnings made before the contribution, could be taxed when the dividends were distributed to the holding company, establishing any adjustments needed to avoid double taxation. This interpretation which tries to align the application of the article with the principle of proportionality, has created a great deal of uncertainty about the effects of article 89.2 of the CIT Law.

Keywords

Abuse, regime of tax neutrality, proportionality, deferral, business reasons, tax advantage.

Cómo citar: Marín Benítez, G. (2024). El artículo 89.2 de la LIS como paradigma de la inseguridad jurídica que rige las operaciones de reestructuración empresarial: RRTEAC de 22 de abril de 2024 (6448/2022 y 6452/2022) y 27 de mayo de 2024 (6513/2022 y 6550/2022). *Revista Técnica Tributaria*, (147), 271-279.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

En sus resoluciones de 22 de abril de 2024 (6448/2022 y 6452/2022) y 27 de mayo de 2024 (6513/2022 y 6550/2022), el Tribunal Económico-Administrativo Central concluye (i) que, en aplicación del artículo 89.2 de la LIS (Ley 27/2014), cuando una operación de reestructuración carece de motivos económicos válidos y está motivada principalmente por razones fiscales, ha de entenderse que ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; (ii) que, en tal caso, se deben eliminar exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal obtenida que se muestren abusivos o irregulares; (iii) que, cuando resulte necesario para la eficaz corrección del abuso, esa eliminación puede afectar al diferimiento propio del régimen; (iv) que esa corrección del abuso ha de hacerse respetando el principio de proporcionalidad, con la consiguiente imputación de la renta en el ejercicio en que se manifiestan los efectos del abuso.

Con estos criterios, rechazados los motivos económicos aducidos por el contribuyente para aportar la participación en una sociedad operativa a una *holding*, y confirmado el entendimiento inspector de que la operación estaba motivada principalmente por razones fiscales –en concreto, por el acceso de la *holding* interpuesta a la exención prevista en el artículo 21 de la LIS para los dividendos distribuidos por la operativa– y que esa ventaja fiscal es abusiva en la parte correspondiente a los beneficios generados antes de la reestructuración, el TEAC anula el acuerdo de liquidación porque entiende que la ganancia cuyo diferimiento es rechazado en aplicación del artículo 89.2 de la LIS debe ser imputada en la base del IRPF del contribuyente que realizó la aportación no dineraria a medida que obtiene la ventaja fiscal abusiva –esto es, a medida que la sociedad operativa va distribuyendo a la *holding* los beneficios antes de la operación– y no, como hizo la inspección, al ejercicio en que ésta se llevó a cabo.

2. Supuesto de hecho

En el caso abordado por estas cuatro resoluciones, dos hermanas (cada una propietaria del 47,50% de las participaciones de una misma sociedad, cabecera de un grupo de sociedades) deciden aportar sus participaciones a dos sociedades *holding*, cada una de ellas íntegramente participada por una hermana diferente.

Las resoluciones no cuestionan el cumplimiento de los requisitos objetivos, subjetivos y formales para aplicar el régimen, pero entienden que este debe ser denegado en aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS. El TEAC confirma la apreciación inspectora de que, en el caso concreto, no concurren los motivos económicos (simplificar la estructura, separar flujos financieros empresariales y familiares, centralizar la tesorería, económicos y financieros, potenciar la capacidad económica de la *holding* y preparar la sucesión familiar) alegados por el contribuyente.

3. Fundamentos de derecho

La posición administrativa toma como punto de partida la asunción inspectora de que procede la aplicación de la cláusula, por apreciar que la operación realizada por el contribuyente es constitutiva de fraude o abuso fiscal, cuando su finalidad es principal o exclusivamente fiscal, sin que concurran motivos económicos válidos.

Reafirmada la procedencia de aplicar la cláusula, las resoluciones critican la posición de la Dirección General de Tributos, que en su consulta n.º 2214-23, había afirmado (resaltados añadidos) que la aplicación del artículo 89.2 de la LIS debe llevar a eliminar «los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, *distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen*, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir tal ventaja fiscal». Afirman las resoluciones que esa interpretación **(a)** es *contra legem*; **(b)** no se ajusta a lo dispuesto por las Directivas «que siempre han contemplado la posibilidad de la eliminación total de los efectos del régimen, lo que incluye, obviamente, el diferimiento al que se refieren los artículos 4 de ambas Directivas»; **(c)** es «asistemática, ajena a nuestro derecho común y, en concreto, al tributario, en el que ningún régimen tributario queda exento de pasar por el tamiz de las normas antiabuso»; **(d)** es también contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pues «ninguna sentencia del TJUE recoge una interpretación de la cláusula antiabuso (...) amparando la creación de ámbitos de impunidad para las reestructuraciones que puedan calificarse de artificiosas, es decir, para las que se haya podido determinar que buscan resultados abusivos»; y, **(e)** no encuentra sustento tampoco en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Para el Tribunal, «de la ventaja fiscal (minoración de la carga tributaria) obtenida por la aplicación del régimen (...) forma parte el que podría considerarse su efecto directo y primario, esto es, el diferimiento de la tributación que, sin él, habría recaído sobre la transmisión realizada», de forma que «cuando se haya acreditado que se dan las circunstancias para la aplicación de la cláusula antiabuso (...) deben eliminarse todos los efectos fiscales derivados de esa aplicación (indebida) que puedan concluirse como abusivos; todos ellos, pero sólo ellos».

Sobre esa declaración de principios afirma que el abuso en el caso estriba en «extender el paraguas de la sociedad *holding* a beneficios obtenidos por la sociedad operativa antes de que las acciones de esta perteneciesen a esa *holding*, es decir, obtenidos por la sociedad operativa que los reparte vía dividendos cuando aún pertenecían a la persona física». También afirma que la corrección de ese abuso debe hacerse (resaltados añadidos) «en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, *de forma efectiva*, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación». Esa *disponibilidad de forma efectiva* por el contribuyente persona física de esos beneficios se logra, según las resoluciones, cuando la sociedad

operativa los distribuye en forma de dividendos a la *holding*, al menos cuando esta es una sociedad que no realiza actividad económica y que se encuentra participada y administrada por la persona física. Reconoce que este entendimiento prescinde «de la apariencia formal resultante de las decisiones y operaciones tomadas» y que, «especialmente, se prescinde de la titularidad de las acciones y, con ello, de quién percibe formalmente los dividendos», lo que obligará «a que se realicen los ajustes pertinentes para evitar que se generen sobreimposiciones».

4. Análisis

Las resoluciones del TEAC ponen de manifiesto la inseguridad jurídica que afecta al régimen fiscal de unas operaciones, las de reestructuración empresarial, que justamente están necesitadas de una especial certeza en su tratamiento fiscal por el enorme impacto que puede tener la denegación del régimen de diferimiento.

No hay certeza alguna en cuanto a si la cláusula resultará o no de aplicación, pues –al margen de que el carácter vinculante de las consultas de la Dirección General de Tributos parece estar, si se nos permite la expresión, de capa caída– de un tiempo a esta parte el centro directivo renuncia a pronunciarse sobre la concurrencia de motivos económicos válidos en las operaciones que se le plantean. Se justifica ese rechazo en la necesidad de valorar las circunstancias previas, concurrentes y posteriores a la operación y en el entendimiento de que se trata de una cuestión fáctica y no interpretativa. Sin embargo, esta justificación resulta a nuestro juicio insuficiente y cuestionable por no distinguir entre las circunstancias de hecho y las de derecho, ni entre un análisis *ex ante* y *ex post*. Esto es, la Dirección General de Tributos no solo rechaza pronunciarse sobre la concurrencia de los motivos aducidos (que como cuestión fáctica siempre podría ser objeto de comprobación), sino también sobre su validez (que al ser una cuestión jurídica es, o debería ser, capaz de valorarse con abstracción de las concretas circunstancias). Recordemos así que el Tribunal Supremo (STS, Sala 3.ª, Secc. 2.ª, de 16.03.2016, rec. 1815/2016, ECLI:ES:TS:2016:1365, FJ 3) ya apuntó que «en la concurrencia de «motivos económicos válidos» (...) han de tenerse en cuenta para su apreciación tanto elementos fácticos como otros de contenido jurídico (cfr. SSTs de 26.4.2012, rec. 126/2009, y 12.12.2013, rec. 5463/2011)», señalando acertadamente que, si bien el primero es probatorio y vedado a la casación, el segundo sí puede enjuiciarse: «respecto de los segundos, nos corresponde precisar si la finalidad señalada, premisa fáctica del razonamiento de la sentencia de instancia, es o no motivo económico válido». Por otro lado, la justificación administrativa adolece de una falta de empatía (si se nos permite la expresión) con el contribuyente que debe adoptar su decisión a partir de un análisis *ex ante* de las circunstancias pasadas, presentes y previstas. Este análisis *ex ante* de esas circunstancias sí podría ser –debería poder serlo– objeto de validación por las autoridades tributarias, que siempre podrán contrastar, cuando las circunstancias posteriores se separen de las previstas, a qué responde la divergencia y si quedaban o no fuera de la esfera de control del obligado tributario.

Tampoco hay certeza alguna sobre las consecuencias de aplicar la cláusula y esta última fuente de inseguridad jurídica ha venido a acrecentarse con estas resoluciones del TEAC comentadas: no se sabe si la aplicación de la cláusula llevará a la denegación de la ventaja fiscal pretendida –sea o no ilícita; se trate o no de una ventaja relacionada con los impuestos cubiertos por la Directiva– distinta al propio diferimiento intrínseco al régimen, como postulaba la Dirección General de Tributos en su consulta n.º V2214-23, o este último, como vienen entendiendo los órganos de inspección tributaria, y han venido a confirmar las resoluciones del TEAC con exigencia del tributo diferido, pero admitiendo la ventaja fiscal pretendida; no se sabe tampoco si, siendo el diferimiento la ventaja fiscal a corregir, esa corrección procede en el ejercicio en que se realiza la operación o, si prevalece la doctrina del TEAC en los tribunales de justicia, en los ejercicios en los que la ventaja fiscal perseguida se va materializando en lo que tiene de abusivo; no se sabe los ajustes que, si la doctrina del TEAC terminara por prevalecer, habría que realizar para evitar sobreimposiciones al contribuyente que no es dueño y señor los dividendos distribuidos a la *holding* pero al que se le somete a imposición como si lo fuera porque se entiende que tiene sobre ellos una capacidad de disposición efectiva; no se sabe qué sucede con esa imputación temporal si el contribuyente que realizó la aportación fallece; no se sabe –aunque nos tememos una respuesta negativa– si el transcurso de un largo período de tiempo hasta que esos efectos abusivos empiecen a manifestarse puede llevar a excluir la propia calificación de la operación como abusiva; tampoco sabemos –aunque pensamos que debería plantearse– si será objeto de matización la doctrina jurisprudencial que admite la recalificación de una operación realizada en ejercicios prescritos como fraudulenta, en la medida en que despliegue efectos en ejercicios no prescritos, cuando a la postre se trata de rechazar un diferimiento que se consideró como tal en el ejercicio en que se llevó a cabo la operación. Si sabemos también, aunque no contribuya precisamente a la seguridad jurídica, que nuestro Tribunal Supremo, modificando su doctrina tradicional (SSTS de 3.7.2012, rec. 3703/2009 ECLI:ES:TS:2012:4931; de 16.01.2014, rec. 390/2011, ECLI:ES:TS:2014:96; de 13.06.2014, rec. 848/2012, ECLI:ES:TS:2014:2669), entiende que la regularización de operaciones con aplicación de esta cláusula antiabuso puede poner de manifiesto la comisión de una infracción tributaria sancionable (STS de 31.03.2021, rec. 5886/2019, ECLI:ES:TS:2021:1258).

Son muchas dudas, demasiadas, para un régimen de cuya aplicación depende a menudo la propia supervivencia de una empresa.

Dicho esto, hay tres puntos en las resoluciones del TEAC que resultan a nuestro juicio especialmente preocupantes. Dos están muy asentados en la práctica forense, con lo que no podremos atribuir la responsabilidad de esa preocupación en exclusiva al TEAC; el tercero sí es exclusivo de las resoluciones comentadas.

El primer punto de preocupación se refiere al fundamento que se atribuye al régimen. Se dice en las resoluciones que la Directiva 2009/133/CE persigue «como objetivo fundamental, la neutralidad fiscal, esto es, evitar que la fiscalidad sea, bien un impedimento, bien un estímulo, para la toma de decisiones empresariales tendentes a la realización de operaciones de reestructuración,

reorganización o racionalización de actividades». Los considerandos de la Directiva, sin embargo, dejan claro que la finalidad del régimen común es la de establecer normas fiscales «neutras *respecto de la competencia*» (STJUE de 20.5.2010, asunto C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, apdo. 38); de evitar, por tanto, que las operaciones previstas en la Directiva y que se hacen para reforzar la posición competitiva de las empresas se vean «*obstaculizadas* por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros» (SSTJUE de 17.7.1997, asunto C-28/95, *Leur-Bloem*, apdo. 45, y *Modehuis A. Zwijnenburg*, cit., apdo. 38). Resulta preocupante, al menos a juicio de quien suscribe, que, sin amparo en las Directivas, se excluya la posibilidad de que la fiscalidad sea un factor de competitividad de las empresas que pueda lícitamente llevar a estas a realizar una operación de las previstas en la Directiva.

El segundo punto de preocupación se refiere al presupuesto de hecho de la cláusula. En su literalidad, al amparo del segundo inciso del artículo 89.2 de la LIS, la ausencia de motivos económicos válidos no constituye en nuestro ordenamiento (ni en nuestra práctica forense) el hecho base de una presunción *iuris tantum* de abuso de derecho —esto es, de una presunción de abuso frente a la que quepa una prueba en contrario no circunscrita a la acreditación de la inexistencia de su hecho base, sino una circunstancia que, unida a la presencia de una ventaja fiscal (aunque sea legítima y perfectamente alineada con la voluntad legislativa), lleva inexorablemente a apreciar que existe fraude o abuso. Este entendimiento ha llevado a que nuestra jurisprudencia lleve postulando desde antiguo un «concepto amplio de fraude o abuso» para el régimen fiscal común de las operaciones (v. gr., en SSTS, Sala 3.ª secc. 2.ª STS 07.04.2011, rec. 2281/2008, ECLI:ES:TS:2011:2739; de 22.12.2011, rec. 1723/2007 ECLI:ES:TS:9110/2011; y de 28.06.2012, rec. 1259/2009 ECLI:ES:TS:2012:5342). Resulta preocupante, a menos a juicio de quien suscribe, que la ausencia de motivos económicos válidos, existiendo una ventaja fiscal, se considere automáticamente equivalente a fraude o abuso de derecho, cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre prácticas abusivas (en todos los órdenes jurídicos) viene entendiendo desde *Emsland-Stärke* (STJCE 14.12.2000, C-110/99), que el abuso de derecho, también en el ámbito fiscal, exige la concurrencia de dos elementos: uno subjetivo y uno objetivo. El elemento subjetivo exige concluir, a partir de un conjunto de datos objetivos, que la *finalidad esencial* de las operaciones realizadas es la de obtener una ventaja fiscal; concretamente, la ventaja que ofrecen las normas cuya aplicación pretende el contribuyente. El elemento objetivo exige concluir que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en esas normas cuya aplicación pretende el contribuyente, la concesión de la ventaja fiscal que ofrecen esas normas resultaría *contraria al objetivo perseguido por ellas*. Resulta preocupante, en este sentido, que en nuestra práctica forense no se considere en absoluto necesario reflexionar sobre la ventaja fiscal que se dice que pretende el contribuyente al realizar la operación, sus requisitos de aplicación, y si el cumplimiento de esos requisitos se ha visto o no forzado en el caso. Resulta preocupante la ausencia de todo análisis del elemento objetivo del abuso en nuestra práctica forense sobre esta concreta cláusula antiabuso... y sobre todas las demás también.

El tercer punto de preocupación se refiere a la corrección que proponen las resoluciones del TEAC, haciendo tributar a los contribuyentes como si no hubieran realizado las operaciones que realizaron, aun siendo conscientes de que «se

prescinde de la titularidad de las acciones y, con ello, de quién percibe formalmente los dividendos», en palabras textuales del TEAC—. En el pasado, cuando los contribuyentes trataron de defender la aplicación del régimen argumentando que, realizada la operación de otro modo, también habrían tenido acceso a las ventajas fiscales que se consideraran abusivas por haberse accedido a ellas con una operación de reestructuración, el Tribunal Supremo dijo (STS, Sala 3.ª, secc. 2.ª, de 25.05.2012, rec. 3944/2010, ECLI:ES:TS:2012:4067, FJ 3, resaltados añadidos) que «en el ejercicio de su potestad de decidir sobre sus propios intereses, *la actuación realizada ha sido la que efectivamente se ha llevado a cabo y ha de ser ella enjuiciada y calificada*, pues ha sido la elegida libremente por los sujetos pasivos del tributo, sin que sean fáciles de concretar las condiciones fiscales y económicas que hubieran podido derivarse de unas conductas puramente hipotéticas y por eso inexistentes». Resulta preocupante que se postule una suerte de imposición contrafactual ajena a la realidad de los hechos realizados que sume a los contribuyentes en la inseguridad.

Habremos de confiar, aunque el camino que nos ha traído hasta aquí no sea precisamente halagüeño, en que esos motivos de preocupación vayan desapareciendo en el futuro.

EL PRINCIPIO DE ÍNTEGRA REGULARIZACIÓN OBLIGA A PROYECTAR EN LOS EJERCICIOS NO PRESCRITOS Y OBJETO DE REGULARIZACIÓN LAS CONSECUENCIAS TAMBIÉN FAVORABLES QUE RESULTEN DE COMPROBACIONES DE EJERCICIOS PRESCRITOS: STS DE 7 DE JUNIO DE 2024, REC. NÚM. 7974/2022

Juan Arrieta Martínez de Pisón

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0003-4072-9472>*

Resumen

El principio de íntegra regularización es el que obliga y hace jurídicamente posible que se proyecten sobre ejercicios no prescritos y que están siendo objeto de regularización, los datos, apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria al comprobar los ejercicios prescritos en el ejercicio de su potestad de comprobación e investigación, y ello con independencia de que resulten favorables o desfavorables para el contribuyente.

Palabras clave

Principio de íntegra regularización, potestades de comprobación, comprobación de ejercicios prescritos con incidencia en los no prescritos, bases imponibles negativas.

Abstract

The principle of comprehensive assessment obliges the tax administration, when auditing expired fiscal years, to account for their effects on non-statute-barred fiscal years. In this process, it must examine all aspects, regardless of whether they are favorable and unfavorable to the taxpayer.

Keywords

Principle of comprehensive assessment, statute-barred fiscal years, favorable and unfavorable effects.

Cómo citar: Arrieta Martínez de Pisón, J. (2024). El principio de íntegra regularización obliga a proyectar en los ejercicios no prescritos y objeto de regularización las consecuencias también favorables que resulten de comprobaciones de ejercicios prescritos: STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 281-292.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 7 de junio de 2024 considera y fija como doctrina jurisprudencial que la Administración tributaria, en el ejercicio de potestades de comprobación e investigación, debe tener en consideración *todos* aquellos elementos que, obtenidos en el ámbito de *ejercicios prescritos*, deban proyectarse y producir efectos en el ámbito de una regularización tributaria, pues solo así se garantiza el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, finalidad ésta que habilita aquellas potestades.

Ello significa que los resultados que se deriven para el obligado tributario del ejercicio por la Administración de potestades y funciones de comprobación e investigación, aun cuando alcancen a ejercicios tributarios *prescritos*, deben ser considerados en la regularización tributaria, con independencia de que le resulten favorables o desfavorables.

En particular, si la regularización tributaria afectara al importe de bases imponibles negativas, como consecuencia de proyectar sobre un ejercicio no prescrito la apreciación de que una determinada deducción fue indebidamente aplicada en un ejercicio prescrito, la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra.

La razón de ello es que este principio de íntegra regularización persigue dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización tributaria, de manera que dicha finalidad converge también con la que justifica el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación, esto es, el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, objetivo que, indefectiblemente, exige desterrar situaciones de infra imposición y también las contrarias, esto es, una sobreimposición que perturbaría gravemente principios estructurales tales como el de la capacidad económica.

2. Supuesto de hecho

La STS de 7 de junio de 2024 que motiva este comentario estima el recurso de casación y casa la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2022 que desestimó el recurso interpuesto por la entidad canaria «Playa Feliz 2.000, SL» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de junio de 2020 que, a su vez, estimó parcialmente su recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias de 27 de abril de 2017, desestimatoria de sus reclamaciones relativas al Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2008, tanto referida al Acuerdo de Liquidación como al Acuerdo Sancionador.

En lo que aquí interesa, el origen de la controversia entre la sociedad y la Administración tributaria en la regularización del IS del 2008 arranca por una

incorrecta –en opinión de la sociedad recurrente– regularización llevada a cabo por el órgano de inspección. La sociedad entendía que el registro de los *ingresos* –derivados de la relación comercial de la sociedad recurrente con otra entidad («*Consulting Point, SL*»)– era el correcto, de manera que en ningún momento se registraron ingresos contables que no correspondían (como así defendía la Inspección). Y en el supuesto hipotético de que así fuera –continuaba la sociedad inspeccionada–, la regularización no podría limitarse en exclusiva a cuestionar la deducibilidad de la provisión dotada ante el impago de «*Consulting Point, SL*», sino que debía regularizar íntegramente la totalidad.

Es decir, si la provisión no se consideraba deducible porque estaba vinculada al deterioro de un crédito que, en la tesis inspectora, «*Playa Feliz 2000, SL*» no debió haber registrado y que no debería haber dado lugar a la contabilización de ningún ingreso, la Inspección debió igualmente haber tenido en cuenta dicha circunstancia en su regularización. Esto es, debería haber regularizado de forma íntegra ambos elementos, tanto el *ingreso* como el *gasto*.

El contribuyente, en las distintas instancias, siempre había defendido su derecho a que la Inspección regularice de forma íntegra su situación tributaria con independencia de que, con relación a determinados elementos de la obligación tributaria regularizada, haya podido producirse la prescripción. De hecho, el gasto cuya deducibilidad se cuestionaba, también correspondía a un ejercicio prescrito y ello no había sido obstáculo para la regularización.

«En este sentido, la pretensión de mi representada a lo largo del procedimiento del que trae causa este recurso ha consistido en que la Administración realizase una regularización íntegra de su situación tributaria en la que, aparte de rechazar la deducibilidad de los gastos registrados en los ejercicios 2005 y 2007, corrigiera la evidente sobreimposición producida por la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos que, a su juicio, Playa Feliz no debía haber contabilizado» (Fundamento de Derecho –FD– Tercero).

Para la sociedad recurrente, la Administración venía obligada en el marco del procedimiento inspector a garantizar ese derecho y a realizar una regularización íntegra de la situación tributaria, declarando tanto la no deducibilidad del deterioro relacionado con los créditos de «*Consulting Point, SL*», como la improcedencia de los ingresos con abono a los cuales se registró dicha cuenta por cobrar, computando ambas magnitudes (el *ingreso* y el *gasto*) a la hora de determinar la base imponible negativa susceptible de compensación.

Es más, conforme a lo dispuesto en el art. 66.bis de la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), el derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas (BINs) prescribe a los 10 años, de manera que, en opinión de la sociedad recurrente, resulta absolutamente desproporcionado y contrario al principio de buena administración que la Administración invoque la prescripción como excusa para limitarse a regularizar los gastos considerados no deducibles y no extender la comprobación a los periodos en los que se registraron los ingresos de los que aquellos traían causa. Como la misma prescripción afectaba a unos y a otros, no es posible realizar una interpretación tan «*asimétrica e injustificada como la sostenida por la Inspección*» y avalada por la sentencia de instancia de la AN de 22 de julio de 2022.

Frente a estos argumentos, la oposición al recurso de casación presentado se fundamenta en algunos de los razonamientos ofrecidos por el TEAR y TEAC, así como por la propia sentencia de instancia. En síntesis se oponen al recurso aduciendo que, como ya dijera la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, esta pretensión parecía referirse a ejercicios anteriores a 2005 pues si «*Consulting Point, SL*» dejó de pagar las rentas debidas desde el año 2004, «*difícilmente podrá haberse consignado ingreso alguno en los ejercicios comprobados (2005 y 2007)*».

Además, frente a lo que se sostiene por la recurrente, tanto la Administración tributaria, como los órganos económico-administrativos, como la sentencia de la AN que motivó el recurso de casación, no consideran acreditado que, en un determinado ejercicio ya prescrito, la recurrente hubiese declarado ingresos superiores a los que realmente percibió.

Añade que una cosa es que no se puedan rectificar las liquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos —que es lo que pretende la recurrente— y otra que no se puedan comprobar los ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos, que es lo que hizo la Inspección y avala el TEAR, el TEAC y la sentencia de instancia.

En definitiva, para la Abogacía del Estado falla la premisa de aplicación del principio de regularización íntegra, puesto que los ingresos que la recurrente pretende que se eliminen de un ejercicio prescrito, además de no estar acreditados, no resultan de la regularización fiscal de la que fue objeto. Considera que no hay duda de que la regularización del ejercicio 2008 no comprendía los ingresos obtenidos por la recurrente en ejercicios anteriores al 2005. Ni siquiera se comprobaron esos ejercicios para dilucidar su posible incidencia sobre las BINs aplicadas en el 2008. Tampoco hay enriquecimiento injusto si un contribuyente declara ingresos que no tuvo y no insta la rectificación de su autoliquidación en el plazo que la Ley le otorga. La consecuencia es que el principio de regularización íntegra, sobre el que gira todo el recurso, no es aplicable al caso planteado.

El TS admite el recurso de casación mediante Auto de 20 de julio de 2023 al apreciar la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. En concreto, para el TS reviste interés casacional el «*determinar si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases impositivas negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción*» (Antecedente de Hecho Segundo). Para ello identifica el art. 9.3 de la CE y el art. 66 de la LGT como las normas jurídicas que han de ser objeto de interpretación.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia que se analiza tiene claramente delimitadas las pretensiones de las partes y gracias a ello resuelve con eficacia la controversia. El debate lo

circunscribe la STS a dos posiciones enfrentadas: para el *recurrente*, el principio de íntegra regularización reclama que, al rechazar la deducibilidad de un gasto —que trae causa de un ingreso que no debió ser contabilizado—, el referido ingreso (que, según sostiene, integró en su base imponible y que fue objeto de gravamen) debió haber sido correlativamente corregido. Por el contrario, para el *Abogado del Estado*, por un lado, la prescripción impide regularizar un ejercicio que se encuentra prescrito y, por otro lado, no se ha demostrado que se hubieran consignado ingresos en los ejercicios comprobados (2005 y 2007).

Para resolver esta discrepancia, el TS comienza su fundamentación jurídica realizando unas precisiones sobre el debate casacional. En concreto advierte que, ante «*la primera frase de la cuestión de interés casacional*» definida en el Auto de admisión en la que se plantea si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la *rectificación de liquidaciones* de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente, la única «*respuesta [posible] es no*», dado que el art. 66.c) de la LGT con relación al art. 120.3 de la misma LGT, impide admitir la rectificación de una autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito.

Sin embargo —continúa la STS de 7 de junio de 2024, «*en el presente caso la recurrente no ha instado la rectificación de autoliquidaciones de ejercicios prescritos, pues, Playa Feliz 2.000, S.L. impugnó en sede económico-administrativa la liquidación y sanción por el concepto impuesto sobre sociedades, ejercicio 2008.*

Por tanto, el objeto de su impugnación era la liquidación y sanción de un ejercicio no prescrito. Lo que la recurrente viene a plantear es si cabe proyectar sobre ese ejercicio no prescrito (objeto de regularización), las apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria como consecuencia del ejercicio de sus potestades de comprobación sobre ejercicios prescritos, con independencia de que sean beneficiosas o perjudiciales para el contribuyente, todo ello en el marco del principio de regularización íntegra» (FD Tercero).

Esta premisa y aclaración es enormemente útil, ya que es la que le permite al Tribunal Supremo (TS) criticar «*el desenfoque de la sentencia recurrida, que, al despachar esta cuestión, afirma: «los ejercicios están prescritos» y que "[p]or lo tanto, los ingresos de los ejercicios prescritos no pueden ser regularizados ni por vía de íntegra regularización, pues lo que se solicita por la recurrente es que se declare y aplique la disminución de ingresos en unos ejercicios prescritos"» (FD Tercero).*

Y ciertamente, los *ejercicios 2005 a 2007* estaban prescritos, pero el objeto de la regularización tributaria y de la consiguiente impugnación en vía económico-administrativa y jurisdiccional sobre la que ha versado en todo momento la pretensión de la recurrente *era el ejercicio 2008*, que no se encontraba prescrito.

La STS de 7 de junio de 2024, insiste en diferenciar dos planteamientos que se confunden; una cosa es «*que no se puedan rectificar las liquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos*» (que, pese a lo que dice la sentencia de instancia y la Abogacía del Estado no es lo que pretende la recurrente) y otra cosa

bien distinta es «*que no se puedan comprobar los ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos, que es lo que hizo aquí la Inspección y se considera correcto por los Tribunales*». Y añade una idea importante:

*«Y si esa distinción está avalada desde el punto de vista legal y jurisprudencial, la novedad que incorpora este recurso es la de indagar si, manteniendo con nitidez esa delimitación, resulta posible proyectar sobre ejercicios no prescritos, a través del catalizador que representa el principio de íntegra regularización, los datos que ha obtenido la Administración al escudriñar los ejercicios prescritos en el ejercicio de esa potestad de comprobación e investigación, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. **Nuestra respuesta debe ser afirmativa**» (FD Cuarto).*

El fundamento de ello lo encuentra el TS en el principio de íntegra regularización que acoge la natural pretensión de la entidad contribuyente en que la Administración proyecte, en todo aquello que le resultara también favorable, los datos comprobados e investigados, relativos a ejercicios prescritos, sobre los ejercicios no prescritos. Una pretensión que aprecia claramente la STS (i) en el art. 9.3 de la CE, (ii) en el propio Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, y (iii) en el art. 115 de dicha LGT que regula las «*Potestades y funciones de comprobación e investigación*».

En el art. 115 de la LGT, porque si lo que se persigue con el conjunto de «*Potestades y funciones de comprobación e investigación*» es «*garantizar (...) el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias*», entonces –continúa la sentencia–, «*la correcta aplicación del Derecho tributario reclama no solo excluir la deducción de un determinado concepto cuando resulte improcedente, sino excluir también el ingreso al que esa deducción –incorrectamente ensayada– esté asociada, siempre que la realidad del ingreso y su relación funcional con la deducción resulten acreditadas, dado que ambas magnitudes determinan la cuantificación final de la base imponible de un ejercicio prescrito con vocación de producir sus efectos sobre otros ejercicios no prescritos*» (FD Quinto).

Y en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, porque «*el legislador de 2015 alienta la reforma para que, en el contexto del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, se preserven no solo los derechos de la Administración, sino también los del contribuyente pues (...) [c]on estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también **se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos***» (FD Quinto).

4. Análisis

La STS de 7 de junio de 2024 vuelve a recurrir al principio de íntegra regularización para otorgar «*la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos*

*legal y constitucionalmente al contribuyente*¹. Un principio que, *materialmente* permite llenar vacíos o lagunas normativas ante una regulación imperfecta o insuficiente de los procedimientos aplicables; un principio, en fin, que habilita la posibilidad de resolver problemas con criterios de justicia sin violentar una norma o el ordenamiento jurídico.

En efecto, el principio de regularización íntegra o completa o principio de íntegra regularización se ha conformado por nuestra jurisprudencia del TS como un principio deducido de su superior principio de buena administración² y que impone el deber a los órganos de la Administración tributaria –ya sean los órganos de gestión o de inspección– a que cuando desarrollen con sus actuaciones una actividad comprobadora o investigadora –cualquier procedimiento de regularización– tomen en consideración todos los componentes, aspectos o elementos del objeto de dichas actuaciones, también los que puedan resultar favorables al obligado tributario³. En definitiva, cualquier regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación o investigación tributaria debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el obligado tributario, pues –en palabras de nuestro TS– la regularización ha de ser *íntegra*, «*alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario*»⁴.

Su formulación surge como respuesta a unas prácticas administrativas censurables⁵ en las que la Administración tributaria desarrolla una comprobación que da lugar a una regularización parcial, a menudo generadora de situaciones de doble imposición para el contribuyente y enriquecimiento injusto para la

1 STS 665/2017, de 17 de abril de 2017 (rec. cas. núm. 785/2006, FD 3) (ECLI:ES:TS:2017:1503).

2 Así lo considera también, Martínez Lafuente, A. (2023). «Un principio general de Derecho Tributario», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 98, Sección Observatorio, Mayo 2023 (CISS LA LEY 4355/2023), para quien el principio de íntegra regularización es «*la plasmación del principio de «buena administración» también de creación jurisprudencial*».

3 Cordero González, E.M. (2023). «La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 143, 2023, pp. 25-80.

4 Expresión ésta que utilizó nuestro TS por vez primera en su sentencia de 10 de mayo de 2010, (rec. cas. núm. 1454/2005 FD 2) y que desde entonces ha reiterado en numerosas ocasiones. La STS de 10 de mayo de 2010 es citada por Longas Lafuente, A. (2020). «Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación limitada. Análisis de las RRTEAC de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017, y de 17 de septiembre de 2020, RG 281/2018, y de la STS de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 574/2020», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 463, octubre, 2021, p. 115. En estos términos me expresé en Arrieta Martínez de Pisón, J. (2024). «*Los principios de buena administración e íntegra regularización*», en (Directores) Almuñí Cid, J.M.; Marín-Barnuevo Fabo, D.; Martínez Lago, M.A.; Orón Moratal, G. (2024). «La Ley General Tributaria: Una visión crítica tras veinte años de aplicación», *tirant lo blanch*, Valencia, 2024, p. 317.

5 La ya lejana STS de 5 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 10108/1998, FD 2) (ES:TS:2004:1530) se refiere a esta práctica en estos expresivos términos respecto de un supuesto de discrepancia sobre el criterio de imputación temporal utilizado, limitándose a regularizar el ejercicio en el que se dedujo el gasto: «*Nos hallamos ante una conducta seguida una y mil veces por la Administración Tributaria que debe ser objeto de una crítica acerba, consistente en que cuando el sujeto contribuyente aumenta la base imponible declarada, porque imputa gastos a ejercicios siguientes, por considerarlos amortizables, aunque la Administración es sabedora de que no lo son calla y otorga, y espera a los ejercicios siguientes para negar la deducción como gasto a los imputados en ellos (...); [y] no es de recibo que estos gastos, sustancialmente deducibles, no los haya deducido la Administración, "a modo de juego de manos" ni en 1988, ni en 1989*».

Administración, por lo que han sido corregidas por los tribunales en numerosas ocasiones, exigiendo una regularización no parcial sino completa⁶.

En todo caso, como decimos, no es una anomalía o una extravagancia la invocación de este principio por nuestro TS. En mi opinión, la relevancia de la STS de 7 de junio de 2024 que motiva este análisis reside en el avance –una *nueva vuelta de tuerca*–, respecto del alcance del principio, en este caso, con relación al art. 66.bis de la LGT y el derecho de la Administración a comprobar las BINs en el superior plazo de prescripción de 10 años.

En efecto, la incorporación del art. 66.bis de la LGT en la ya mencionada Ley 34/2015 ampliando las potestades administrativas al permitir comprobaciones de períodos prescritos cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiera producido, planteó de inmediato la cuestión de si podrían utilizarse tales potestades en *beneficio de obligado tributario*, de manera que la comprobación realizada en un período prescrito no lo fuera solo a los efectos de eliminar o reducir BINs, cuotas o deducciones ya compensadas o pendientes, sino para determinar las que no se hubieran declarado en períodos prescritos, siempre que se aportara la debida justificación.

Pese a que el uso favorable para el contribuyente de esa potestad era evidente a la vista del Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT y del art. 115 de dicha LGT –y que ya hemos analizado al estudiar los fundamentos de derecho de la sentencia que motiva este comentario–, lo cierto es que *inicialmente* el TS lo *rechazó* en su anterior STS 1081/2021, de 22 de julio de 2021 (rec. cas. núm. 1118/2020). En este caso, se trataba de una entidad que, aunque había presentado las declaraciones en plazo, calculó erróneamente la cuota al efectuar revalorizaciones contables de activos sin practicar el correspondiente ajuste fiscal. La entidad reformuló las cuentas en el marco de un procedimiento concursal y solicitó corregir el error que le había llevado a no consignar BINs, mediante su inclusión como cantidades pendientes en una autoliquidación posterior, correspondiente a un período no prescrito, que ya había presentado y cuya rectificación solicitó.

En la citada sentencia de 22 de julio de 2021 el TS entendió que para generar BINs no declaradas era necesario rectificar o modificar también las declaraciones de los ejercicios prescritos, lo que no era posible una vez consumada la prescripción. Para el TS, ni de los principios generales del derecho ni de nuestro ordenamiento jurídico se desprende que el art. 66.bis de la LGT *traslade* a favor del contribuyente un derecho o «*una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización*». A juicio del TS, el art. 66.bis de la LGT se refiere a la «*prescripción de la facultad de comprobación que incumbe a la Administración, que es una institución naturalmente ajena a la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y a su régimen completo y cerrado de prescripción*».

⁶ Ramírez Gómez, S. (2021). «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2021 (BIB 2021\1530), pp. 2 y 7. *Cfr.*, Arrieta Martínez de Pisón, J. (2024), «*Los principios de buena administración e íntegra regularización*», ob. cit., pp. 317-318.

Tan es así que en aquella primera sentencia del TS de 22 de julio de 2021 fijó como doctrina que la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un ejercicio no afectado por la prescripción no permite reconocer *ex novo* BINs supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron declaradas, ya que no puede extender al contribuyente «*el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción*». Además, descartó la aplicación del principio de regularización íntegra por una razón que considera "*elemental en su simplicidad*" (sic) y es que "*no había una regularización abierta*" sino un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones».

Esta doctrina del TS –que ha sido duramente criticada⁷– es la que, en mi opinión, ha sido superada o parcialmente corregida, de ahí la importancia de la sentencia que comentamos y de ahí –también– que la calificamos de avance o «*vuelta de tuerca*». Ciertamente el TS no considera que se haya producido un cambio de criterio o jurisprudencia pues considera que se trataba de supuestos de enjuiciamiento distintos:

«la comparativa entre el asunto resuelto en nuestra sentencia 1081/2021 de 22 de julio y el ahora enjuiciado permite observar diferencias ostensibles.

Por un lado, en aquel recurso de casación 1118/2020, el obligado tributario defendía la rectificación de su autoliquidación, proyectando sobre la misma unas bases impositivas negativas, generadas en ejercicios prescritos y que –según aducía– no incluyó en sus autoliquidaciones de ejercicios prescritos, pretendiendo, por tanto, extender la rectificación de la autoliquidación, más allá del plazo de prescripción.

Por otro lado, en la base del presente recurso de casación encontramos una regularización tributaria en la que la Administración ha ejercitado las potestades que le confiere el artículo 66 bis con relación al artículo 115 LGT, escenario ajeno al del asunto de la sentencia 1081/2021 de 22 de julio» (FD Quinto)⁸.

7 Por todos, *cfr.*, la monografía de Cordero Gonzalez, E.M. (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2024, pp. 270-272, quien llega a calificarla de «*criterio parcamente expresado por el TS*».

8 Y concluye afirmando lo siguiente: «*En efecto, más allá de que en el recurso de la sentencia 1081/2021 de 22 de junio, el contribuyente pretendía hacer aflorar unas BINs que no consignó en autoliquidaciones anteriores, de aquella sentencia se desprende que no cabe «invocar la pretendida existencia en favor de los contribuyentes de un derecho –no proclamado en el ordenamiento jurídico ni decantado a través de principios generales del ordenamiento, que tampoco se alegan como tales–, en virtud del cual la norma contenida del art. 66.bis.1 LGT –al margen de los evidentes problemas de aplicabilidad, posterior a los hechos traslada en favor del contribuyente una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización –o por la norma especial sobre prescripción–, de manera que «no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto».*

Sin embargo, en el asunto que ahora enjuiciamos, el contribuyente, al hilo de la impugnación de una liquidación tributaria, defiende que, en el seno de la regularización del ejercicio 2008, la Administración debería haber proyectado las eventuales consecuencias que, de la comprobación de los ejercicios prescritos, se decantaban a su favor.

*Esto es, Playa Feliz 2.000, S.L. no pretende en ningún momento la excitación *ex novo*, a modo de un derecho autónomo, de unas potestades de comprobación e investigación administrativas, sino que las mismas ya habían sido ejercidas por la Administración al hilo de la regularización tributaria del ejercicio 2008» (FD Quinto).*

La justificación del cambio de criterio –o de existencia de «*diferencias ostensibles*» en los supuestos de hecho– suena o se asemeja más a una *excusatio non petita* que a una verdadera fundamentación jurídica.

EL DERECHO DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE «VÍAS DE HECHO» DE LA ADMINISTRACIÓN: LA NOVEDOSA STS DE 2 DE JULIO DE 2024, REC. NÚM. 5831/2023, A PROPÓSITO DE UN REGISTRO DOMICILIARIO EN SEDE DE LA EMPRESA

María Rodríguez-Bereijo León

*Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0001-6433-8682>*

Resumen

En su Sentencia de 2 de julio de 2024, el Tribunal Supremo ha valorado la cuestión de interés casacional siguiente: si la práctica de un interrogatorio a los directivos y empleados de una empresa, en el marco de una entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, no previsto en la autorización judicial de entrada, puede entrañar una vulneración de los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18 CE) y al derecho de defensa (artículo 24 CE). El Tribunal Supremo ha determinado que ello no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio, aunque sí vulnera el derecho a un proceso con todas las garantías (artículo 24 CE). La sentencia cuenta, no obstante, con un voto particular que sí afirma la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Palabras clave

Entrada y registro domiciliario, interrogatorio de testigos, derecho a la inviolabilidad del domicilio, derecho de defensa, prueba.

Abstract

In its judgment of 2 July 2024, the Supreme Court assessed the following question of cassation interest: whether the conduct of an interrogation of the directors and employees of a company, in the context of an entry into a constitutionally protected home, not provided for in the judicial authorization of entry, may entail a violation of the fundamental rights to the inviolability of the home (Article 18 CE) and the right to defence (Article

24 CE). The Supreme Court has determined that this does not violate the right to the inviolability of the home, although it does violate the right to a trial with all guarantees (Article 24 CE). The judgment has, however, a dissenting opinion that does affirm the violation of the right to the inviolability of the home.

Keywords

Home entry and search, questioning of witnesses, right to the inviolability of the home, right of defence, evidence.

Cómo citar: Rodríguez-Bereijo León, M. (2024). El derecho de defensa de los contribuyentes ante «vías de hecho» de la Administración: la novedosa STS de 2 de julio de 2024, rec. núm. 5831/2023, a propósito de un registro domiciliario en sede de la empresa. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 293-302.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal Supremo
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal Supremo

La sentencia del TS núm. 3653/2024, de 2 de julio, rec. 583172023, ponente Luis María Díez-Picazo Giménez, estima el recurso interpuesto por la entidad mercantil *CVC Investment Advisory Services S.L* contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid de 27 de abril de 2023, relativa al procedimiento inspector practicado por la AEAT y las actuaciones consistentes en los interrogatorios realizados en dicho procedimiento. El TS fija al respecto la siguiente doctrina: el interrogatorio de los directivos y empleados de una empresa en sus dependencias, sin preaviso y al hilo de un registro domiciliario judicialmente autorizado no vulnera el art. 18 de la CE, pero sí el art.24 de la misma si se lleva a cabo en la forma en la que se hizo, sin preaviso y en unidad de acto con un registro domiciliario. El TS entiende que esta forma de operar de la Administración constituye una actuación sorpresiva, cuyo objetivo es realizar el interrogatorio en una atmósfera intimidatoria que facilite la obtención de la información buscada y es algo que debilita las posibilidades de defensa de quien está sometido a inspección tributaria.

2. Supuesto de hecho

Esta sentencia tiene su origen en un procedimiento de inspección tributaria practicado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el domicilio de la entidad recurrente, *CVC Investment Advisory Services S.L.*, tras solicitar la oportuna autorización judicial de entrada y registro al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid. El objeto de esta entrada y registro, conforme al auto de autorización de entrada, debía consistir en el examen de libros y registros de contabilidad, de información en soporte informático y de archivos físicos de contratos, facturas, recibos, correspondencia y otra documentación con relevancia tributaria. Este registro tuvo lugar el día 19 de octubre de 2021 y, durante el mismo, los funcionarios procedieron a interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo. Disconforme con la realización de estos interrogatorios, la entidad mercantil inspeccionada interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales argumentando que se trataba de una vía de hecho que conculca los derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. Este recurso fue desestimado por la sentencia del juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 29 de Madrid de 11 de noviembre de 2022. Sentencia que fue plenamente confirmada en apelación por la sentencia nº 262/2023, de 27 de abril, de la Sección Sexta de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, contra la que se interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS). El TS admite el recurso de casación por la existencia de interés casacional objetivo consistente en determinar si la realización por la Inspección Tributaria de cualesquiera actuaciones no previstas en la autorización judicial de entrada y registro domiciliario y, en concreto, los interrogatorios a los empleados de la entidad en el domicilio de la misma, vulneran el derecho fundamental a la inviolabilidad

del domicilio y el derecho a un proceso con todas las garantías en el marco de una liquidación vinculada a delito.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo centra la cuestión casacional en determinar si con ocasión de una entrada y registro domiciliario judicialmente autorizada, la Administración puede «legítimamente» interrogar de forma individual a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre sus actividades y su trabajo, siendo que esta actuación no estaba recogida en el auto judicial de entrada ni fue previamente anunciada. Ante ello, las cuestiones delimitadas para su juicio por el tribunal son las siguientes: a) Si esta actuación es contraria a los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18 y 24 de la CE. y b) Si en caso afirmativo, esta actuación constituye una vía de hecho.

De esta forma, el TS subvierte el orden de las cuestiones propuesto por el Abogado del Estado, señalando que tratándose de la efectividad de estos derechos fundamentales, la cuestión no es tanto si existe un fundamento normativo para esta actuación, como si las normas que se invocan en su apoyo son respetuosas con estos derechos fundamentales porque si no lo fueran no habría fundamento normativo válido para la actuación y, por tanto, ésta constituiría una vía de hecho. Centrado el debate, el Tribunal comienza su análisis por el reproche a la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, considerando que en este caso no hay tal vulneración, ya que aquellas actuaciones que, aun buscando material probatorio sobre hechos penal o administrativamente ilícitos, pueden llevarse a cabo fuera del domicilio no precisan, en principio, estar contempladas en la autorización judicial exigida por el art.18 CE. Además de ello, el Tribunal recoge como reflexión que sostener que cualquier conversación o comunicación oral que mantengan los funcionarios en el curso de un registro domiciliario sin estar contemplada en la autorización judicial *«podría justificar impugnaciones temerarias de registros domiciliarios perfectamente regulares»*¹.

Es preciso señalar que la conclusión alcanzada por el Tribunal respecto al derecho a la inviolabilidad del domicilio no es compartida por todos los magistrados, ya que la sentencia cuenta con un voto particular concurrente con el pronunciamiento del fallo, pero discrepante en relación con este aspecto, señalando que son contrarias al derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas las actuaciones que, siendo relevantes, tengan una identidad propia y no estén incluidas expresamente en la autorización judicial que se ejecutaba². Esto es, precisamente, lo que entiende el magistrado que formula el voto particular que concurre en el presente caso ya que la Administración tributaria no tenía *«fundamento normativo para interrogar sin preaviso y con ocasión de un registro domiciliario a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada»*, ya que desde el punto de vista sustantivo la actuación tiene un apoyo endeble en un precepto de rango reglamentario y,

1 Vid. STS 3653/2024, ECLI:ES:TS:2024:3653, FJ° Séptimo.

2 Voto Particular, FJ° Séptimo.

desde el punto de vista procedimental, no hay nada, ya que los interrogatorios se realizaron sin ajustarse a ningún trámite procedimental específico³. A pesar de todo ello, el voto particular rechaza que haya existido aquí una «vía de hecho», con dos argumentos: que en el momento de efectuarse el registro domiciliario se disponía de un auto que así lo autorizaba y que el procedimiento para recabar información a los empleados sí contaba con amparo legal en los artículos 142 LGT y en el art. 173.5 RGIT. Sí estima, en cambio, el magistrado discrepante que la actuación administrativa fue desproporcionada por extralimitada, al no quedar expresamente prevista en el auto judicial de entrada y que por ello es contraria al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Descartada la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el Tribunal centra su análisis, Fundamento Jurídico Octavo, en la posible vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. Aquí como señala, el discurso es inevitablemente más complejo, centrándose en determinar si, como aducen la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal, estas actuaciones están amparadas en la facultad de la Administración tributaria de «*recabar información de los trabajadores o empleados sobre las cuestiones relativas a las actividades en que participem*». El Tribunal comienza señalando que dejando de lado el hecho de que esta actividad esté amparada por normas de rango reglamentario, «*diste de ser evidente que pueda ser ejercida en unidad de acto con un registro domiciliario*». «*Mezclar esas dos actuaciones inspectoras provoca una confusión entre las normas reguladoras del registro domiciliario y las normas reguladoras de las comparecencias del obligado tributario o de otras personas de las que la Administración tributaria puede recabar información*». Esto, a juicio, del Tribunal, no puede calificarse de ajustado a las exigencias de la proporcionalidad y la buena fe, ya que es indudable que había «*medios menos inquietantes y más leales de interrogar a los trabajadores de una empresa*». El Tribunal llega a calificar la actuación de la Administración tributaria en este caso de «*actuación sorpresiva*», cuyo único objetivo imaginable es realizar el interrogatorio en una atmósfera intimidatoria y facilitar así la obtención de información buscada, algo que debilita las posibilidades de defensa de quien está sometido a inspección tributaria.

El Tribunal Supremo pone especial énfasis en diferenciar el registro domiciliario de la práctica del interrogatorio de investigados o de testigos como actuaciones diferentes, por lo que «*no es jurídicamente aceptable concebirlo y practicarlo como una mera incidencia –por lo demás, eventual e imprevisible–*» del registro domiciliario. La sentencia recuerda a este respecto que tanto en el ámbito de la instrucción penal, como en el proceso civil, a cuya regulación se remite el art. 106 de la LGT en materia de prueba, debe citarse a las partes y a los testigos para la práctica de la prueba. En el ámbito del procedimiento administrativo común no hay nada parecido a una facultad de la Administración de interrogar a las personas en su domicilio y sin citación previa. Por lo que, en todo caso, falta un fundamento normativo que fundamente la legalidad de estas actuaciones. Esto es lo que le lleva, además, a apreciar la concurrencia de una vía de hecho.

3 Vid., Voto Particular, FJ° Séptimo.

La cuestión es si una vía de hecho, como la que existió en este caso, conlleva una situación de indefensión contraria al derecho fundamental a un proceso con todas las garantías consagrado en el art. 24 CE. Aquí es donde el Tribunal Supremo *señala que «aun siendo infrecuente no es imposible que una actuación administrativa reduzca o incluso elimine la posibilidad efectiva de defenderse más tarde en sede jurisdiccional»*. Lo cual, es precisamente lo que ha sucedido en este caso *«dado que el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal»* y podría, como sigue señalando el Tribunal, poner *«a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro proceso»*. Por todo ello, el Tribunal entiende que *«su derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión ha sido vulnerado y, por supuesto, la consecuencia es la nulidad de la actuación inspectora que ha sido objeto de la controversia»*⁴.

4. Análisis

Esta sentencia forma parte de lo que va constituyendo una compleja doctrina jurisprudencial que viene elaborando el TS en relación con las potestades administrativas en las entradas y registros domiciliarios llevados a cabo por los órganos de Inspección Tributaria. Una doctrina gobernada por un extraordinario casuismo, que obedece a dos tipos de razones: por un lado, la materia, en la que no cabe hacer pronunciamientos de alcance general, ya que hay que estar a las circunstancias concretas de cada caso⁵ y, por otro, la propia configuración de la casación en el orden contencioso-administrativo, donde confluyen elementos típicos de la tutela del interés subjetivo con la función de interpretación de los preceptos normativos concernidos por las cuestiones a las que se ha atribuido un interés casacional objetivo⁶. En el marco de esta doctrina, es fundamental determinar qué concreto derecho fundamental ha resultado afectado con ocasión del ejercicio de las potestades administrativas ejercidas, porque esta es una cuestión esencial para poder llegar a conclusiones adecuadas respecto a las reglas de competencia y procedimiento que rigen en esta materia, porque este tipo de actuaciones *«inciden de forma habitual»* en los derechos fundamentales de los obligados tributarios, pero las medidas de protección que el ordenamiento establece en relación con cada uno de ellos son diferentes, así como las normas procedimentales que pueden regir la actuación administrativa

4 Vid., FJº Décimo de la sentencia.

5 El propio TS renunció expresamente a establecer *«una doctrina general y válida para cualesquiera supuestos»* en la sentencia que comenzó esta saga, STS de 10 de octubre de 2019, Fjº Segundo.

6 Como señalara JUAN LOZANO, A., «El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020, ni tanto conflicto ni tanta urgencia», en www.elderecho.com, 10-11-2020. De ello también nos hicimos eco en RODRIGUEZ-BEREJO LEÓN, M., «El derecho a la intimidad de los contribuyentes en el entorno digital frente a las potestades de la administración tributaria en sus actuaciones inspectoras: la STS de 29 de septiembre de 2023», Nueva Fiscalidad, núm. 4/2023, pp. 275 y ss.

en cada caso⁷. Por esta razón, es preciso partir de la determinación del derecho fundamental que se entiende vulnerado por las concretas actuaciones administrativas y es precisamente aquí donde radica la discrepancia entre la Sala y el voto particular, que entiende que en la medida en que se llevaron a cabo actuaciones relevantes con identidad propia (interrogatorio de directivos y empleados de la entidad) que no estaban expresamente incluidas en la autorización judicial, ello es contrario al artículo 18 CE. No compartimos el razonamiento expresado en el voto particular. A nuestro juicio, la vulneración del derecho fundamental se produce cuando la actuación administrativa violente el contenido esencial del derecho fundamental que se cuestiona. En este caso, la Administración llevó a cabo una entrada y registro en el domicilio de la entidad amparada en la preceptiva autorización judicial⁸. Ciertamente, el interrogatorio individual de los directivos y empleados de la entidad no estaba expresamente contemplado en dicha autorización judicial, pero es dudoso que ello debiera quedar recogido en dicha autorización, en la medida que los registros domiciliarios se realizan para obtener y recabar información de los obligados tributarios, lo que presupone la comunicación oral. Es ciertamente un punto espinoso, ya que el TS ha denunciado de forma recurrente la deficitaria regulación de las autorizaciones judiciales⁹, pero es cierto que ello podría abrir la espita a impugnaciones temerarias de registros domiciliarios regulares.

Coincidimos, pues, con el enfoque de la Sala, en que la cuestión nuclear es si la Administración llevó a cabo una práctica de la prueba «irregular», en la medida en que su actuación consistió en un auténtico interrogatorio de testigos y que tal prueba tenga la validez probatoria de una prueba testifical en toda regla a efectos de enervar la presunción de inocencia y constituir prueba de cargo incriminatoria. Y esto es lo que late tras el razonamiento del TS cuando compara la práctica del interrogatorio de personas, como investigados o testigos, en otros ámbitos como el proceso civil o la instrucción penal, donde la toma de declaraciones se hace con previa citación a las partes para la práctica de la prueba¹⁰. No así en el procedimiento administrativo común, donde, como señala el Tribunal, «*no hay nada parecido a una facultad de la Administración de interrogar a las personas en su domicilio y sin citación previa*»¹¹, por lo que en este punto no cabe acudir a la supletoriedad del Derecho Administrativo para la falta de regulación expresa del ámbito tributario. Se aprecia también en este asunto el pulso de una idea que no es la primera vez que el TS ya ha expresado en su jurisprudencia sobre registros domiciliarios: no hacer de peor condición al ciudadano

7 En este sentido, MALVÁREZ PASCUAL, L.A., «El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 492, pp. 137 y ss.

8 En contra, SEDEÑO LÓPEZ, J.M., «El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario: Análisis de la STS núm. 1173/2024, de 2 de julio, recurso núm. 583172023», *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 2/2024, p. 198, quien señala que es la cuestión más controvertida de este supuesto.

9 Vid., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La autorización judicial de entrada en domicilio y la invasión de otros derechos fundamentales constitucionalmente protegidos», *Blog Taxlandia* entrada de 10 de septiembre de 2024.

10 Como recuerda la sentencia, de acuerdo con los arts. 419 LECrim y los arts. 291 y ss de la LEC.

11 Vid., FJ° Octavo.

en su calidad de comprobado fiscal que al encausado penal¹². Por ello el Tribunal señala: «*Si todo esto –(en relación con las normas sobre la prueba del interrogatorio de testigos)– es vinculante para los jueces penales, para los jueces civiles y para las Administraciones públicas en general, la pregunta inevitable es por qué no debería regir para la Administración tributaria*». Esta es una buena pregunta, cuya respuesta nos conduce irremediablemente a recordar una de las eternas cuestiones de las que adolece la regulación de la prueba en materia tributaria: que las reglas probatorias a las que remite nuestra LGT fueron elaboradas por y para el proceso, por lo tanto se refieren a una «prueba judicial» y no a una prueba realizada en sede de procedimiento administrativo. En principio, es evidente que la Administración tributaria se vale con frecuencia del testimonio de terceros para recopilar información y pruebas, pero hay que recordar que esta prestación de información responde al cumplimiento de un genérico deber de colaboración con la Administración Tributaria. Por eso, es cuestión peliaguda que se lleve a cabo una suerte de «prueba testifical» en toda regla, *mutatis mutandi*, como si de una ronda de interrogatorio de testigos se tratase porque dicha prueba, tal como se encuentra regulada en la LECiv, es una prueba que ha de practicarse necesariamente ante el Juez, previa citación a las partes y los testigos, para formar su convicción sobre su veracidad y el artículo 301 de la LECiv añade que: «*cada parte podrá solicitar del tribunal el interrogatorio de las demás sobre hechos y circunstancias de los que tengan noticia y que guarden relación con el objeto del juicio*». Esto es difícilmente extrapolable al ámbito de un procedimiento tributario de inspección. El problema es, como se ha señalado con acierto, que la sentencia no resuelve el interrogante de cómo ha de practicarse la prueba del interrogatorio en el marco de un procedimiento de inspección y ni siquiera responde a la cuestión de si esta prueba tiene cabida aquí, siendo una cuestión que «*no es baladí*»¹³, ya que la argumentación del Tribunal parte de la base de que los interrogatorios se «*llevaron a cabo como si se tratase de una mera incidencia o de una operación más de registro domiciliario*»¹⁴. En nuestra opinión, hubiera sido deseable que el Tribunal dejara claro que el medio de prueba del interrogatorio de testigos es una prueba que, tal como está regulada en el proceso civil, no cabe su práctica en el procedimiento tributario de inspección, porque no hay una regulación jurídica que establezca el cauce procedimental para su realización, que es precisamente lo que lleva al Tribunal a considerar que aquí existió una vía de hecho. No está tan claro. A nuestro juicio, la existencia de esta vía de hecho depende de en qué calidad y con qué validez probatoria se incorpore luego esta prueba al expediente administrativo y sirva a efectos de incriminación. Si lo que se pretendió es la realización de una auténtica ronda de interrogatorio, efectivamente estamos ante una vía de hecho. Es lo que vislumbra el Tribunal y le lleva en su último paso a valorar «*si esa vía de hecho comportó, además, una vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión*». Aquí radica otro de los puntos

12 Lo dijo recientemente en la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021, a propósito de la conveniencia de replicar el art.588 *sexies* LECrim al ámbito tributario, en el análisis de unas actuaciones inspectoras donde se requisó el ordenador portátil del contribuyente para proceder a una copia de todo su disco duro y al precinto posterior del ordenador, sentencia que ya hemos comentado. Vid., RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., «El derecho a la intimidad de los contribuyentes en el entorno digital...» cit., p. 287.

13 Vid., SEDEÑO LÓPEZ, J.M., «El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa...» cit., p. 199.

14 Vid., FJº Décimo.

de mayor trascendencia de esta sentencia porque el Tribunal admite que lo habitual es que «*el haz de derechos fundamentales consagrados por el art. 24 de la Constitución tiene su ámbito normal de aplicación en sede jurisdiccional*», pero a pesar de que sea infrecuente «*no es imposible que una actuación administrativa reduzca o incluso elimine la posibilidad efectiva de defenderse más tarde en sede jurisdiccional*». Lo que puede apreciarse en el presente caso «*dado que el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria (...) podría ser tenido por válido en sede contencioso-administrativa o penal*», «*por no mencionar que pondría a la entidad mercantil en una posición injustificadamente más débil en un futuro proceso*».

De nuevo, volvemos con ello a una de las cuestiones clave y más espinosas sobre la prueba en el ámbito de los procedimientos tributarios, que es la del valor probatorio que deba otorgarse a las actuaciones administrativas y los elementos de prueba recabados en el procedimiento tributario en sede de un ulterior proceso judicial, donde la práctica de la prueba se rodea de garantías y presupuestos que no pueden darse en el seno de un procedimiento administrativo porque éste no es un proceso judicial. Y ello nos remite a la cuestión del valor probatorio que se debe otorgar, no sólo al expediente administrativo, sino a cada uno de los elementos de prueba incorporados al expediente con su correspondiente valoración probatoria, pues, aunque incorporen testimonios de terceros o del propio sujeto investigado, rara vez pueden equipararse a los correspondientes medios de prueba testifical o de confesión porque no han sido realizadas con las reglas y garantías previstas en el CC y en la LECiv. Un problema clásico, aunque no por ello resuelto¹⁵, como pone de manifiesto esta sentencia en su fundamento jurídico décimo *in fine* cuando dice: «*el acopio de material probatorio obtenido por la Administración tributaria mediante una vía de hecho podría ser tenido por válido en sede contenciosa –administrativa o penal, por no mencionar que pondría a la entidad mercantil inspeccionada en una posición injustificadamente más débil en ese futuro proceso*»¹⁶.

Conviene recordar que precisamente la circunstancia del valor probatorio del expediente administrativo, junto con el carácter revisor de la jurisdicción administrativa, son los aspectos que singularizan el desarrollo de la actividad probatoria en los procedimientos administrativos y, muy especialmente, en los tributarios, acercándolos al ámbito de la instrucción del proceso penal, porque en toda inspección tributaria existe la posibilidad real de que el contribuyente se vea inmerso en un posterior proceso penal «precisamente como consecuencia de la investigación previa desarrollada por la Inspección»¹⁷. Por ello es trascendente esta sentencia en el ámbito tributario, que afirma sin ambages la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) cuando por el desarrollo de las potestades administrativas y la obtención irregular de pruebas en sede procedimental, se coloque al obligado tributario en una situación de indefensión en la medida en que se merme sus posibilidades futuras de defenderse en sede jurisdiccional.

15 De ello ya nos ocupamos en trabajos anteriores, vid., RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, 2007, pp. 282 y ss.

16 Vid., FºJº Noveno.

17 Como adujeran los recurrentes en la STC 68/2006, de 13 de marzo, aunque el TC, no entrara al fondo del asunto.

CONSECUENCIAS EN EL IP DE LA REGULARIZACIÓN SOCIO-SOCIEDAD EN EL IRPF: REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y SISTEMA TRIBUTARIO. STS DE 23 DE JULIO DE 2024, REC. 8950/2022

Eva M. Cordero González

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Acreditada a Catedrática

Universidad de Oviedo

(España)¹

<https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

Resumen

El presente comentario analiza la doctrina fijada por la sentencia del TS de 23 de julio de 2024 (rec. 8950/2022), según la cual la atribución a la persona física, como rendimientos de la actividad económica en el IRPF, de los rendimientos de una sociedad carente de medios, determina que la regularización practicada después por la Administración autonómica en relación con el IP, no pueda limitarse a eliminar la exención de las participaciones en la entidad, debiendo disminuir también su valoración. El trabajo aborda la relevancia de esta sentencia desde el punto de vista del principio de regularización íntegra y considera que el pronunciamiento del TS debería de haber ido más allá para permitir la deducción de la deuda liquidada por el IRPF en la liquidación por IP.

Palabras clave

Regularización íntegra, seguridad jurídica, procedimiento inspector, IRPF, IP.

1 El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación PID2023-149797NB-I00 «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración Tributaria».

Abstract

This commentary analyzes the doctrine established by the TS ruling of July 23, 2024 (rec. 8950/2022), according to which the attribution of the income of a company to the individual, as income from its economic activity, determines that the regularization practiced afterwards by the Comunidad Autónoma in relation to the IP, cannot be limited to eliminating the exemption of the participations in the entity, and must also reduce the value of the participations. The work addresses the relevance of this ruling from the point of view of the principle of full regularization and considers that it should have gone further to allow the deduction of the debt settled by the IRPF in the liquidation for IP.

Keywords

Full regularization, legal certainty, inspection procedure, personal income tax, IP.

Cómo citar: Cordero González, E.M. (2024). Consecuencias en el IP de la regularización socio-sociedad en el IRPF: regularización íntegra y sistema tributario. STS de 23 de julio de 2024, rec. 8950/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 303-312.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del TS núm. 1405/2024, de 23 de julio (rec. 8950/2022, ponente D. Isaac Merino Jara) estima el recurso interpuesto frente a la sentencia del TSJ de Cataluña de 27 de julio de 2022, relativa a liquidación derivada de un procedimiento inspector por el IP y fija la siguiente doctrina en relación con la cuestión de interés casacional planteada:

«En aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de una sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el IP que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4. Ocho. Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio (LIP), tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto».

Con ello, el TS estima el recurso de casación interpuesto por el obligado tributario y ordena retrotraer las actuaciones para que el tribunal de instancia resuelva sobre la valoración de las participaciones en el IP.

2. Supuesto de hecho

El supuesto de hecho que dio lugar a la sentencia se refiere a unas actuaciones inspectoras por el IP de los ejercicios 2011 y 2012, derivadas de la previa comprobación del IRPF por los mismos ejercicios, en la que se atribuyeron al socio único y administrador, como rendimientos de actividades profesionales, las rentas obtenidas por la sociedad, al considerar que ésta no disponía de medios humanos y materiales necesarios para prestar los servicios facturados, extremo que fue aceptado por el contribuyente en un acta con acuerdo firmada en relación con el IRPF. Dado que se entendió que la entidad no realizaba actividades económicas, la Administración regularizó también el IP para eliminar la exención de las participaciones del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, liquidando la deuda correspondiente y tramitando el consecuente procedimiento sancionador². La primera propuesta de liquidación contemplaba, en todo caso, la deducción de las cuotas previamente regularizadas por el IRPF para calcular la base imponible del IP, deducción que, sin embargo, fue eliminada en las actas que se formalizaron tras ordenarse la práctica de actuaciones complementarias por el jefe de la Inspección.

² Este artículo declara exenta en el IP «La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes: a) Que la entidad, sea o no societaria, *no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica* cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: 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. (...)*».

Presentada reclamación económico-administrativa, fue desestimada por haberse admitido en el acta con acuerdo del IRPF que la entidad no realizaba actividades económicas y ser este un requisito de la exención. Es en la vía judicial cuando se plantea la cuestión de la valoración de las participaciones, que es desestimada por el TSJ de Cataluña a partir del tenor literal del artículo 16 de la LIP, que atiende al patrimonio social de la entidad o su capitalización, sin que puedan *confundirse*, al decir de la sentencia, *los rendimientos* _sujetos en el IRPF_ *y los activos*, sujetos al IP. El TSJ desestimó también la pretensión de que se tuviera en cuenta la deuda por IRPF para determinar la base imponible del IP, apelando a las resoluciones del TEAC de 18 de septiembre de 2018 y de 2 de julio de 2015, según las cuales sólo las deudas *exigibles* en el momento del *devengo* del IP resultan deducibles, pero no las resultantes de regularizaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad.

3. Fundamentos de derecho

Aunque el recurso de casación se planteó frente a las dos cuestiones desestimadas por el TSJ, el TS sólo admitió la relativa a la valoración de las participaciones en el IP, al considerar que la deducibilidad de las deudas por el IRPF carecía de interés casacional una vez dictada la sentencia de 27 de febrero de 2023 (rec. 5959/2021), según la cual sólo son deducibles las deudas «*existentes y exigibles*» a la fecha del *devengo* del IP, confirmando el criterio de la sala de instancia.

En relación con la valoración de las participaciones, la sentencia de 23 de julio estima el recurso en base a dos consideraciones: la aplicación del principio de regularización íntegra y la interpretación de las normas relativas a la valoración del patrimonio de acuerdo con la realidad económica derivada, en este caso, de las previas actuaciones de comprobación en el IRPF. El TS recuerda, en este sentido, que la regularización que lleve a cabo la Administración tributaria debe de ser *íntegra o total*, es decir ha de comprender «todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si le perjudica. Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, *conceptos tributarios* _ como era el caso_, o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate, pero (...) la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los *efectos colaterales* de la regularización emprendida». El TS recuerda que «la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015) como evidencia de que los tributos no son *compartmentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales*», recordando además, la vinculación de este principio con los de justicia tributaria y capacidad económica, la evitación de la doble imposición y el enriquecimiento injusto, corolarios de dicho principio de justicia.

De este modo, «si la inspección tributaria considera, a efectos del IRPF, que los rendimientos derivados de la actividad económica de la sociedad deben ser imputados, en realidad, al socio, puesto que la sociedad no realiza tal actividad,

y esa misma realidad es aceptada por la Administración competente para liquidar el IP para negar la exención del artículo 4. Ocho LIP, dicha asunción debe realizarse de forma íntegra». Es decir, debe aceptarse tanto para entender sujeto y no exento en el citado impuesto el valor de las participaciones en los fondos propios de la sociedad, como, también, para determinar el valor de dichas participaciones, considerando la *composición real del patrimonio neto* resultante de la realidad jurídica y económica sobre la que se realizó la regularización en el IRPF. Este criterio debe presidir la interpretación del artículo 16. Uno de la LIP cuando señala que la valoración de las participaciones «se realizará por el valor teórico resultante del *último balance aprobado*» siempre que éste haya sido auditado, o por el mayor valor de los tres siguientes: «el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto». El TS considera que esta norma ha de interpretarse conforme a la *realidad económica* derivada del previo procedimiento inspector, que sustrae los resultados de la entidad y los traslada a la persona física, lo que incide sobre el patrimonio neto y afecta al valor teórico de las participaciones, que no puede ser el mismo después de la regularización.

4. Análisis

A nuestro juicio, son tres los aspectos a destacar de la sentencia de 23 de julio:

1) La sentencia consolida, en primer lugar, la aplicación del principio de regularización íntegra como garantía de los obligados en los procedimientos de comprobación, principio que exigiría a la Administración tributaria mantener la coherencia de las calificaciones realizadas para extraer las consecuencias que de ellas se deriven en relación con otros tributos, de acuerdo con el principio de objetividad que rige sus actuaciones conforme al artículo 103 de la CE. Como destaca la AN en su sentencia de 26 de octubre de 2018 (rec 585/2016), la Administración debe de seguir las «consecuencias fiscales de sus planteamientos respecto de una figura tributaria en cuanto que incida en otras», sin variar su criterio si no existe una justificación razonable basada en la configuración normativa o la finalidad particular de cada tributo y prescindiendo, como es lógico, de consideraciones meramente recaudatorias.

En esta dimensión, la regularización íntegra es una derivación de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), que realza la concepción de los tributos como piezas integrantes de un *sistema* más amplio dotado de coherencia interna y tendente a la consecución de los objetivos de justicia tributaria del artículo 31 de la CE³. Esta idea está presente en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales anteriores, que abordan la

³ Para HERRERA MOLINA la justicia del «sistema tributario» a la que se refiere el artículo 31.1 de la CE exige mantener no sólo la *coherencia interna* de los elementos del tributo, sino también *la coherencia externa* entre los diversos impuestos que lo integran Cfr. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid-

regularización íntegra desde el mismo punto de vista. Así, la sentencia de la AN de 26 de octubre de 2018 (rec 585/2016) exige, por ejemplo, tener en cuenta, como mayor gasto en el IS, el IVA no deducible a resultas de una regularización, aunque no haya sido contabilizado como tal; IVA que debe de tenerse en cuenta también, según la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. 1562/2019), para incrementar el valor de adquisición del inmovilizado para calcular el gasto por amortización en el IS. Del mismo modo, las sentencias del TSJ de Cataluña de 22 julio 2019 (rec. 74/2017), 27 mayo de 2020 (rec. 326/2019) y 27 de septiembre de 2017 (rec. 194/2016), así como las del TS de 12 de marzo de 2018 (rec. 165/2016), 17 diciembre de 2020 (rec. 1954/2019), 19 de febrero de 2018 (rec 192/2016) y de 17 de abril de 2018 (rec 193/2016) consideran que, si se descubren operaciones ocultas no facturadas y el IVA se entiende incluido en el precio, el mismo criterio debe aplicarse en el IS y el IRPF para determinar el valor de la contraprestación, sin que la misma operación pueda considerarse IVA incluido en este impuesto y excluido en los impuestos sobre la renta. Este criterio ha de ser, además, el mismo para todos los períodos a que se extienda la comprobación inspectora, aunque para algunos de ellos el IVA esté prescrito, según ha destacado la reciente RTEAC de 24 de septiembre de 2024 (00/02769/2023), con base en el principio de seguridad jurídica y la *imprescindible coherencia lógica* de las calificaciones realizadas por la Inspección. Finalmente, el TS ha reprobado también la falta de coherencia que supone rechazar la deducibilidad de la retribución de los administradores en el IS, por considerarla una liberalidad no deducible, si la misma renta tributa para su perceptor en el IRPF y no en el ISyD (STS de 18 de enero de 2024, rec. 4378/2022), a la vez que considera que tampoco es posible rechazar la deducibilidad en el IS de la retribución del socio mayoritario por entender que falta el requisito de ajenidad propio de una relación laboral, si las mismas rentas se considera rentas del trabajo en el IRPF (STS de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020). El principio de regularización íntegra exigiría, al decir del TS en estas sentencias, *«homogenizar»* el tratamiento fiscal en sede de sociedades y en sede de renta «sin que pueda sostenerse», *al mismo tiempo, una cosa y la contraria*.

Por las mismas razones, en el supuesto de hecho que motivó la sentencia de 23 de julio de 2024, no cabe sostener que la entidad no realiza actividades económicas, atribuyendo la renta a la persona física y negando la exención de las participaciones en el IP, sin tener en cuenta los efectos de esta calificación sobre el patrimonio neto de la entidad y su repercusión en la valoración de las participaciones en el IP del socio. Esta sentencia extiende, además, el principio de unidad que el TS ha aplicado tradicionalmente a las valoraciones de bienes, aun cuando afecten a tributos gestionados por distintas Administraciones, a las calificaciones jurídicas. De manera que, una vez asumidas las calificaciones realizadas por la Administración estatal para comprobar el IP, la Administración

Barcelona 1998, pág. 141. Del mismo modo, para LÓPEZ CANDELA la existencia de un auténtico sistema tributario se aviene mal con la valoración jurídica *a la carta* de una realidad económica o negocio jurídico celebrado sin causa alguna que justifique ese tratamiento distinto, en función del tipo de impuesto de que se trate, por el mero hecho de invocar su autonomía. La estanqueidad tributaria se convierte en arbitrariedad si la Administración llega a soluciones distintas ante supuestos de hecho íntimamente relacionados, sin suficiente motivación, manteniendo una doble verdad ante una misma realidad económica. Cfr. «La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria», *RCYT*, núm. 370/2014, pág. 105.

autónomica debe de mantener también la lógica interna de este último impuesto para extraer dentro de él las consecuencias que resulten favorables al obligado⁴. Precisamente por ello, cabe plantearse, si, como advierte LUCAS DURÁN, de haberse considerado simulada la sociedad, no deberían de haberse atribuido sus activos a la persona física, para considerarlos afectos a la actividad económica y valorarlos como tal en el IP (arts. 4.Ocho.Uno y 11 de la LIP), en lugar de limitarse a reducir el valor de las participaciones, dadas las consecuencias que la transferencia de estas rentas tienen en la valoración del patrimonio de la persona física⁵.

II) La sentencia comentada es también relevante por propiciar una interpretación de las reglas de valoración del artículo 16 de la LIP para las participaciones sociales ajustada a la realidad económica de la sociedad tras la regularización, aspecto que ya había sido defendido por el TS en ocasiones anteriores y que puede ser interesante a efectos de otros tributos. El TS cita, en este sentido, sus pronunciamientos anteriores de 12 y de 14 de febrero de 2013 (rec.10/2011 y 65/2011) que consideraron que, cuando el artículo 16 de la LIP se refiere al valor derivado del último balance aprobado, no alude necesariamente al que lo esté a fecha del devengo, que en ese caso se remontaba al ejercicio anterior, sino al que lo hubiera sido dentro del plazo de autoliquidación, que reflejaba con mayor precisión el valor del patrimonio titularidad del sujeto pasivo en el momento del devengo. Este criterio sería acorde con el artículo 29 de la misma Ley que, cuando señala que el impuesto debe afectar al *patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo*, está *haciendo un llamamiento a la realidad económica existente* en ese momento, que es la capacidad económica que el legislador pretende gravar.

3) Finalmente, el acercamiento de las normas de valoración del IP a la realidad económica que se desprende de las actuaciones de comprobación, defendido por esta sentencia, debería de haber permitido también la toma en consi-

4 En este sentido, cabe recordar que la prevalencia del criterio de unidad de valoraciones frente al criterio de estanqueidad se ha amparado también en la noción de *sistema* predicable del ordenamiento tributario, tal y como pone de manifiesto el ATS de 16 de julio de 2018 (rec. 2664/2018), según el cual este criterio exige que la valoración de la Administración en relación con un mismo bien sea idéntica, aunque se refiera a dos figuras tributarias distintas «salvo cuando la normativa establezca diferencias específicas y debidamente justificadas en asimetrías regulatorias de las exacciones en cuestión» (STS de 3 de mayo de 2010 (rec. 1083/2005). Por otra parte, la sentencia del TSJ Madrid 5 de junio de 2023 (rec. 1188/2020) vincula también el principio de unidad de valoraciones con la regularización íntegra, cuando exige que la valoración efectuada por la Administración en relación con el valor de transmisión de unas participaciones sociales para determinar la ganancia patrimonial del transmitente en el IRPF sea tenido en cuenta también como valor de adquisición para el adquirente a efectos de determinar después la posterior ganancia patrimonial obtenida en una nueva transmisión.

5 Este autor destaca que si se reduce el valor de las participaciones sociales deberían aumentarse otros elementos patrimoniales como los activos empresariales o profesionales no exentos, los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, etc., del sujeto pasivo del IP. Por ello, pone de manifiesto que, si se entendiera que la sociedad no existe en el plano tributario, tampoco existirían participaciones sociales que habrían de valorarse según el art. 16 LIP y, en consecuencia, la valoración de los activos y pasivos del balance social debería hacerse bien siguiendo los criterios fijados en el art. 11 LIP (para los activos empresariales y profesionales) o bien de acuerdo con otros preceptos del mismo texto legal (v. gr. en el art. 12 para los depósitos en cuenta corriente o de ahorro que no pudieran reputarse afectos a la actividad económica). Cfr. LUCAS DURAN, M. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/regularizacion-integra-e-impuesto-sobre-el-patrimonio> (consultado el 27-11-2024).

deración, para calcular el patrimonio neto sujeto a imposición, de la deuda por IRPF correspondiente al mismo ejercicio y cuantificada en la inspección previa al IP, tal y como recogió inicialmente el acta provisional que está en el origen de la sentencia de 23 de julio de 2024. Este criterio sería, además, coherente con la interpretación que la propia Administración tributaria ha mantenido desde hace años en relación con las deudas autoliquidadas. Efectivamente, las deudas por IRPF correspondientes al mismo período y autoliquidadas en el mismo plazo que el IP se consideran deducibles según la consulta de la DGT V0060-06, que señala, con acierto, que «la cuota diferencial positiva del IRPF debe deducirse como deuda, pues la falta de exigencia de esta a 31 de diciembre, *no significa que la misma no exista*», habida cuenta de que el devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria, tanto del IP como del IRPF. Del mismo modo, esta consulta entendió que el importe de la devolución a obtener debía consignarse también como derecho susceptible de integrar la base imponible del impuesto patrimonial.

En relación con las deudas liquidadas en el marco de un procedimiento inspector, tanto el TEAC como el TS han mantenido, sin embargo, que la deuda no sólo ha de existir a fecha del devengo del IP, sino que ha de ser exigible, criterio que, a nuestro juicio no se desprende de las normas del impuesto, cuyos artículos 9 y 25 aluden únicamente a las deudas «de las que deba responder el sujeto pasivo», cuando estén debidamente justificadas. Efectivamente, la sentencia de 27 de febrero de 2023 (rec. 5959/2021) rechazó que una deuda por IRPF de 2013, derivada de un procedimiento inspector, desarrollado en 2017, pudiera deducirse en el IP correspondiente al mismo ejercicio comprobado (2013) instando la rectificación de la autoliquidación, por no *estar liquidada* en el momento del devengo de este impuesto y ser con ello «inexistente» e inexigible a efectos del IP. Esta sentencia completa el criterio de la anterior de 13 de enero de 2012 (rec. 384/2009) que exigió, además, que la liquidación fuera firme o no estuviera suspendida, pues de lo contrario no minora «la capacidad de pago adicional por la posesión de patrimonio, que es la riqueza susceptible de ser gravada por el IP»⁶. El TS aludió, además, a la posibilidad de que la deuda fuera anulada y no llegara a exigirse al sujeto pasivo, criterio que no podemos compartir, pues el mismo argumento es predicable de cualquier deuda autoliquidada, no sólo la del IRPF, sino también la del IP.

La revisión de este criterio sería, por ello, deseable en el marco del recurso 8121/2023, actualmente pendiente y admitido por auto del TS 12217/2024, de 3 de octubre, que aborda precisamente esta cuestión. El auto se dicta, en efecto, al hilo de la regularización practicada en 2017 a un contribuyente que no había presentado autoliquidaciones por IRPF ni IP durante los ejercicios 2011-2014, al no considerarse residente en nuestro país, respecto del que se siguieron sendos procedimientos de inspección paralelos por parte de la Administración estatal y autonómica, que concluyen con una liquidación por IRPF y una posterior liquidación por IP, dictada unos meses después, sin que constara que la primera

⁶ En ella, el TS rechazó que una deuda por el IRPF de 1989 liquidada en 1997 tras una inspección fuera deducible en el IP de éste último periodo, por estar recurrida la liquidación en vía judicial y haberse obtenido la suspensión de su ejecución.

hubiera sido recurrida ni suspendida⁷. En estas circunstancias, el TS tendrá la oportunidad de volver a pronunciarse sobre «si, a los efectos de deducir de la base imponible del IP las deudas existentes –procedentes de liquidaciones del IRPF–, debe estarse al momento del devengo del impuesto de patrimonio o al momento en que se practica su liquidación»⁸.

7 A esta situación se refiere en todo caso, la RTEAC 4574/2015, de 18 de septiembre de 2018, que resuelve un supuesto similar, rechazando la deducibilidad de la deuda por IRPF.

8 La necesidad de revisar la doctrina del TS relativa a la deducibilidad de las deudas del IRPF en el IP, a la luz del principio de regularización íntegra, ha sido puesta de manifiesto por LUCAS DURÁN, que destaca como la sentencia comentada ha defendido que «lo autoliquidado en el momento en que se devengó el IP, de producirse cambios instados por la Administración tributaria, puede variarse para reestablecer la justicia tributaria en relación con la regularización administrativa realizada, sin tomar en cuenta cuestiones de devengo». Cfr. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/regularizacion-integra-e-impuesto-sobre-el-patrimonio> (consultado el 27-11-2024).

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN CADENA: MÁS MADERA. STS DE 24 DE JULIO DE 2024, REC. NÚM. 991/2023

Ernesto Eseverri Martínez

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y
Tributario*

Universidad de Granada

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

En casos excepcionales de la llamada responsabilidad «en cadena», el responsable solidario del art. 42.2 LGT puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal que, a su vez, sirvió de presupuesto para declarar como deudor tributario a un responsable subsidiario.

Palabras clave

Responsabilidad en cadena; declaración de fallido; responsable solidario; responsable subsidiario.

Abstract

In exceptional cases of the so-called «chain» liability, the jointly and severally liable party under art. 42.2 LGT may challenge the act of derivation of his liability based on the declaration of bankruptcy of the main debtor which, in turn, served as a prerequisite for declaring a subsidiary liable party as a tax debtor.

Keywords

Chain Responsibility; declaration of failure; jointly and severally responsible; Subsidiary Responsible.

Cómo citar: Eseverri Martínez , E. (2024). Responsabilidad tributaria en cadena: más madera. STS de 24 de julio de 2024, rec. núm. 991/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 313-323.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

En la sentencia de referencia, el Tribunal Supremo completa la doctrina expuesta en anteriores pronunciamientos en los que declaró que en estos casos *«la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria, producida por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 LGT, a efectos de que dicho responsable solidario pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, declarada respecto de un tercero, aduciendo la inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.* (STS de 25 de enero de 2022, recurso de casación núm. 2297/2018).

Y en sentencia de 25 de enero de 2022, recurso de casación núm. 8315/2019, añadió a lo anterior que: *«Cuando, tras el procedimiento legalmente previsto, exista una declaración de fallido del deudor principal, el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) no podrá impugnar el acto de su derivación de responsabilidad sobre la base de considerar que no está justificada dicha declaración de fallido, aduciendo la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables».*

Para, finalmente, en la sentencia que sirve de base al presente comentario, haya completado su doctrina en la materia: *« (...) entendemos, no obstante, que el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) puede, de manera excepcional, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad, argumentando el contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal, en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos –específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria–, de tal magnitud, que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido».*

Resumiendo, la responsabilidad subsidiaria previamente declarada es presupuesto que habilita para encadenar a ella la derivación de la deuda tributaria a un responsable solidario de los descritos en el art. 42.2 LGT, quienes pueden oponerse a ese acto administrativo con fundamento en la improcedente actuación frente al responsable subsidiario; si bien, siempre que haya existido declaración de fallido del deudor principal los responsables solidarios no podrán cuestionar la existencia de bienes y derechos titularidad de aquél no trabados en su momento. No obstante, de manera excepcional, los responsables solidarios del art. 42.2 LGT pueden oponerse a la declaración de fallido del deudor principal cuando su contenido haya sido meramente formal.

2. Supuesto de hecho

La deudora principal era una sociedad mercantil que tras el correspondiente procedimiento ejecutivo de recaudación fue declarada fallida, derivando la

deuda impagada al administrador de la entidad en su posición de responsable subsidiario (art. 43.1 LGT), quien había transmitido la nuda propiedad de unas participaciones sociales a una tercera entidad mercantil a cambio de una renta vitalicia, y por aplicación del presupuesto de hecho contenido en la letra a) del art. 42.2 LGT (ocultación del patrimonio del deudor principal para entorpecer la acción recaudatoria), fue declarada responsable solidaria produciéndose el supuesto de responsabilidad «en cadena», o sea, derivación de la deuda tributaria de un responsable a otro responsable tributario.

Interesa señalar que en el expediente administrativo de derivación de deuda al responsable solidario figura un informe sobre la situación patrimonial de la deudora principal instruido un año y once meses después de haber sido declarada fallida y, además, que transcurridos tres años de esta declaración la Agencia Tributaria procedió al embargo de unas participaciones sociales y determinados bienes inmuebles titularidad de la deudora principal.

En el caso enjuiciado, la declaración de fallido existe y, según manifiestas las partes, de ella queda constancia en el expediente administrativo, pero la entidad recurrente en casación –la declarada como responsable solidaria– cuestiona la efectividad de las actuaciones recaudatorias seguidas a propósito de la situación patrimonial de la obligada principal: *«No se discute –dice el Tribunal Supremo– que, en el presente caso, hubo una declaración de fallido del obligado principal, sino que, por la responsable solidaria –aquí recurrente– se sostiene que dicha declaración fue adoptada de manera puramente formal, ante la falta de indagación de la realidad patrimonial del obligado principal, aspecto este que, a su juicio, constituye una garantía para el responsable subsidiario, de modo que la acción recaudatoria solo puede dirigirse frente al mismo en caso de insuficiencia patrimonial del deudor principal, evitando, así, que la responsabilidad subsidiaria se convierta, de facto, en solidaria».*

La cuestión que presenta interés casacional objetivo se ciñe a determinar: *«si en los supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», el responsable solidario –del antes declarado responsable subsidiario del deudor principal– puede impugnar la declaración de fallido de aquél, con fundamento en la ausencia de cualquier tipo de informe de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal que sirva de base a tal declaración y, por lo tanto, considerar que se ha dictado sin advenir la inexistencia de bienes o derechos del deudor principal o sin seguir la normativa legalmente establecida».*

3. Fundamentos de derecho

La derivación de deuda tributaria de un responsable (subsidiario) a otro responsable (solidario) con fundamento en el art. 42.2 LGT, recuerda el Tribunal Supremo en esta sentencia, que quedó reconocida en su anterior pronunciamiento de 10 de julio de 2019, recurso de casación núm. 4540/2017, considerando que los responsables solidarios calificados en ese precepto legal no se posicionan en el pago de la deuda tributaria por la singular relación que guardan con el obligado principal, sino con los bienes que se sustraen a la acción recau-

datoria de la Administración con independencia de que su titularidad corresponda al deudor principal o a un deudor de segundo orden.

Y con apoyo en la doctrina recogida en dos de sus sentencias de la misma fecha, 25 de enero de 2022, declaró que: *«En supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal»*. (STS de 25 de enero de 2022, casación núm. 2297/2018); añadiendo que: *«En cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza»*. (STS de 25 de enero de 2022, casación núm. 8315/2019). Para, finalmente, en la sentencia objeto del presente comentario establecer una excepción a este último criterio general afirmando que: *«Completando nuestra jurisprudencia, entendemos, no obstante, que el responsable solidario (ex art 42.2 LGT) puede, **de manera excepcional**, fundar la impugnación de su propia derivación de responsabilidad, argumentando el contenido meramente formal de la declaración de fallido del obligado principal, en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos –específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria–, de tal magnitud, que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido»*. (STS 24 de julio de 2024, recurso casación núm.991/2023).

En resumen, en los casos de responsabilidad «en cadena» el responsable solidario puede impugnar el acto derivativo de la deuda tributaria con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal por constituir presupuesto de la declaración de responsabilidad subsidiaria, si bien, no podrá hacerlo cuando el procedimiento ejecutivo se haya llevado a cabo correctamente y concluido en la falencia del deudor principal. Tan solo de modo excepcional, el responsable solidario podrá impugnar la acción de derivación de la deuda con fundamento en la declaración de fallido del deudor principal si ésta no existe, o manifiestamente carece de motivación a propósito de la situación patrimonial de dicho deudor tributario.

Y realiza el Tribunal Supremo una serie de consideraciones a propósito de la posible magnitud del déficit de motivación en la declaración de fallido del deudor principal:

En primer lugar, recuerda que la ausencia en el expediente de recaudación tributaria de un informe sobre la situación patrimonial del deudor principal emitido con carácter previo a su declaración de fallido, no es causa que la inva-

lide el procedimiento de recaudación seguido frente a él porque la emisión de dicho informe no está prevista en los arts. 41.5; 76; 173 y 176 LGT, así como en los arts. 61 y 124 del RGR.

En segundo lugar, advierte el Tribunal Supremo que la actividad recaudatoria seguida ante el deudor principal con la finalidad de acreditar su insolvencia ha de ser siempre previa a la declaración de fallido, nunca después de formulada ésta, teniendo en cuenta que el procedimiento de apremio finaliza con el acuerdo que declara el crédito total o parcialmente incobrable (art. 173.1, b) LGT) fundamentado en la inexistencia de patrimonio suficiente del deudor principal para la cobertura del crédito tributario. En consecuencia, la incorporación posterior a la declaración de fallido de un informe evacuado en relación con la situación patrimonial del obligado principal, no es documento que permita validar aquella declaración.

En tercer lugar, en caso de existir varias deudas tributarias titularidad de un mismo deudor la declaración de fallido referida a una de ellas, hace innecesaria la declaración de falencia en relación con las restantes. Para declarar la situación de insolvencia del deudor tributario no es necesario agotar todos los procedimientos de recaudación referidos a cada una de las deudas por él contraídas, de suerte que acreditada su insolvencia puede llevarse a cabo la declaración de fallido aun hallándose pendientes de contestación requerimientos administrativos realizados con posterioridad a los actos de investigación y embargo sobre la situación patrimonial del deudor.

En cuarto lugar, si con posterioridad a la declaración de fallido la Administración tributaria embargara bienes del deudor principal pondría de manifiesto, bien, que las actuaciones recaudatorias seguidas en su día para la investigación de su patrimonio resultaron insuficientes, lo que podría evidenciar que la declaración de fallido fue meramente formal y que los bienes embargados siempre estuvieron en el patrimonio del deudor; o bien, que pese a la declaración de insolvencia del deudor tributario en su momento formulada, con posterioridad se ha producido su solvencia sobrevenida lo que facultaría administrativamente a la rehabilitación del crédito incobrado (en todo o en parte), siempre que no haya prescrito la acción recaudatoria (art. 63.1 RGR).

Todas estas circunstancias que podrían fundamentar la impugnación del acto de derivación de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT para sostener que la declaración de fallido del deudor principal fue meramente formal, deben ser consideradas teniendo siempre en cuenta que el responsable subsidiario a quien en primer término se deriva la deuda tributaria, pudo impugnar este acto administrativo haciendo valer la ausencia de declaración de fallido del obligado principal, o su vacío de contenido por falta de motivación. Y además, teniendo presente que el art. 174.5 LGT limita las acciones impugnatorias de los responsables solidarios del art. 42.2 LGT al alcance global de la deuda que se les deriva, no a las liquidaciones tributarias de las que trae causa.

4. Análisis

La conocida como responsabilidad «en cadena» o derivación a un responsable solidario del art. 42.2, a) LGT de la deuda previamente derivada administrativamente a un responsable subsidiario (art. 43 LGT) por impagado del deudor principal declarado fallido, está generando una interesante doctrina del Tribunal Supremo que completa su régimen jurídico al tratarse de un supuesto de responsabilidad tributaria desconocido en la Ley General codificadora del tributo, permitiendo la jurisprudencia dictada en la materia reconstruir los elementos esenciales de esta singular forma de entender la derivación de deudas tributarias de un responsable tributario hacia otro, prolongando –o construyendo– los eslabones que vinculan a una serie de obligados tributarios en el cumplimiento de prestaciones de esta naturaleza que, de este modo, quedan encadenados para el pago de deudas tributarias.

Resultando ser la declaración de fallido del obligado principal el presupuesto habilitante de la derivación de su deuda hacia un responsable subsidiario y siendo este acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria quien, a su vez, faculta a los órganos de recaudación para derivar la deuda tributaria a los responsables solidarios del art. 42.2 LGT para posicionarlos en su condición deudora, no existe inconveniente para que, oponiéndose a la acción administrativa de derivación de responsabilidad solidaria, fundamenten sus alegatos denunciando la inexistencia de la declaración de fallido del deudor principal, o que se trata de una declaración meramente formal carente de motivación recaudatoria sólida a propósito de la situación patrimonial del obligado principal.

Tal doctrina del Tribunal Supremo ya quedó recogida en sus dos sentencias de 25 de enero de 2022 más arriba citadas, haciendo notar que la existencia cierta de un procedimiento de recaudación con resolución de la insolvencia del deudor principal y su posición de deudor fallido, impide al responsable solidario la pretensión de invalidar el acto declarativo de su responsabilidad apoyándose en una supuesta defectuosa declaración de fallido del deudor principal, dado que, por un lado, el responsable subsidiario a quien previamente se le derivó la deuda contraída por el obligado principal bien pudo oponerse a esta acción administrativa que dejó firme denunciando el vicio que ahora se quiere hacer valer; y de otro, que no es posible soslayar el mandato del art. 174.5 LGT relativo a los responsables solidarios identificados en el art. 42.2 de esa Ley cuando limita el ejercicio de su acción impugnatoria al alcance global de las deudas que se le derivan, hasta el importe del valor de los bienes sustraídos a la actuación recaudatoria, alejando sus pretensiones impugnatorias de cualquier otro vicio apreciable en la determinación de la deuda tributaria con el obligado principal, en el seguimiento frente a éste del procedimiento de recaudación, o bien, de alguna contingencia advertida en la derivación de la deuda tributaria al responsable subsidiario.

A propósito de esta restricción impugnatoria impuesta en el precepto legal, cabe señalar que en la sentencia que sirve de base a este comentario, la representación procesal de los Servicios Jurídicos del Estado argumentó que cuando

el art. 174.5 LGT impide a los responsables solidarios del art. 42.2 LGT accionar contra la liquidación tributaria en que se funda la deuda derivada, la expresión empleada en el precepto ha de ser interpretada en un sentido amplio abarcando no solo el acto propio de liquidación tributaria sino aquellos otros conducentes a la exigibilidad de la deuda que se deriva, incluyendo el acuerdo administrativo de declaración de responsabilidad subsidiaria. El Tribunal Supremo no hace especiales consideraciones para desvirtuar este argumento, lo que responde, sin duda, a la endeblez del razonamiento empleado teniendo en cuenta la precisión con la que el art. 101 LGT define qué son las liquidaciones tributarias en cuyas actuaciones no es posible incluir las dirigidas a recaudar la deuda tributaria, y mucho menos las que han servido para derivar la deuda a un responsable subsidiario.

Sin duda, mayor interés presenta en el contenido de la sentencia la descripción de aquellos motivos que pueden inducir a considerar que la declaración de fallido del deudor principal carece de consistencia porque presenta *«un déficit de motivación o de razonamientos (...) de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración de fallido»* y deja habilitado al responsable solidario para fundar en este motivo su oposición al acto de derivación de responsabilidad solidaria por inexistente declaración de fallido del deudor principal.

En el caso enjuiciado se da la circunstancia de que el expediente administrativo de recaudación fue remitido incompleto al Tribunal Supremo sin perjuicio de que, en la sentencia de instancia se mantuviera como hecho probado que la declaración de fallido del deudor principal existió, añadiendo que fue acompañada de un informe a propósito de la situación patrimonial del deudor principal emitido, no obstante, un año y once meses después de haberse dictado la falencia del deudor principal que sirviera de justificante a la derivación de la deuda al responsable subsidiario; pero que al mismo tiempo, bien pudiera entenderse que el citado informe había sido redactado para justificar una actuación recaudatoria irregular seguida con el deudor principal y previa a la identificación completa de sus bienes y derechos. Por ello, el Tribunal Supremo advierte que estas actuaciones recaudatorias seguidas tras haberse declarado la insolvencia del deudor, no producen ningún efecto en orden a probar la insuficiencia de su patrimonio puesto que, en buena lógica, debe entenderse que todas las dirigidas a indagar la situación patrimonial del deudor principal permitieron concluir el procedimiento ejecutivo de recaudación con la declaración de falencia, por lo que cualquier informe posterior a propósito de la existencia de bienes y derechos de su titularidad estría de más, y evidenciaría que aquellas actuaciones recaudatorias no se siguieron con la diligencia debida. De ahí, que al no existir previsión normativa sobre la obligatoriedad de emitir un informe a propósito de la situación patrimonial del deudor principal -ni antes, ni después de la declaración de fallido del deudor- el Tribunal Supremo descarte su relevancia jurídica en el curso de un procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria susceptible de justificar la inexistencia de bienes en el patrimonio del obligado principal.

En el mismo sentido, la emisión de requerimientos administrativos al deudor principal a propósito de su situación patrimonial relativos a otras deudas tributarias de las que es titular, no perjudican la declaración de fallido que previa-

mente se haya acordado en relación con la persecución de una deuda tributaria diferente pues, una vez constatada su insolvencia en relación con una sola deuda tributaria, parece evidente que la misma situación se mantendrá en relación con el cobro de las restantes, resultando inocuos a los efectos del procedimiento de recaudación las actuaciones proseguidas en relación con aquellas otras deudas tributarias distintas de las que provoca la declaración de fallido. Al igual que ocurre en el caso anterior, los requerimientos administrativos emitidos a propósito de la situación patrimonial de un deudor ya declarado fallido por diferente deuda tributaria, solo vienen a evidenciar lo irregular del procedimiento de recaudación dirigido al deudor principal que condujo a considerarlo insolvente.

Finalmente, nada impide al órgano de recaudación si no ha prescrito la acción de cobro de la deuda tributaria, reemprender actuaciones de tal naturaleza cuando tenga constancia de que ha existido la rehabilitación económica del deudor, en un principio, declarado fallido (art. 63 RGR). Ahora bien, si el órgano de recaudación no justifica de forma fehaciente esa circunstancia dejando constancia en el expediente administrativo las razones que justifican su actuar a consecuencia de la rehabilitación del patrimonio del deudor, la reanudación sin más de las mismas puede evidenciar que aquellas anteriores que condujeron a la declaración de fallido del deudor principal no se llevaron a cabo con la diligencia debida, pudiendo fundamentar la existencia de una declaración de fallido meramente formal y carente de motivación suficiente que bien podría ser argumentada por un responsable solidario en los casos de responsabilidad «en cadena», sin que un razonamiento de este tipo resulte impedido por el mandato del art. 174.5 LGT que al prohibir a estos responsables solidarios del art. 42.2 LGT impugnar la liquidación de la deuda tributaria que se les deriva, no está incluyendo en su expresión la posible declaración de fallido del deudor principal que fundamentó la derivación de la deuda tributaria al responsable subsidiario.

En la sentencia que se comenta, el Tribunal Supremo casa y anula la de instancia aunque ordena retrotraer las actuaciones a fin de que por aquella Sala, a la vista de la prueba practicada y del expediente administrativo -que no tuvo oportunidad de conocer el Tribunal Supremo-, valore la motivación de la declaración de fallido de la deudora principal, determinando la suficiencia o insuficiencia de su patrimonio para hacer frente al pago de la deuda tributaria y de ese modo, poder determinar si tenía fundamento la impugnación del responsable solidario sobre la base de los defectos de posible apreciación en aquella declaración de fallido del deudor principal.

A golpe de jurisprudencia se va rellenando el vacío en la Ley General Tributaria de la modalidad «del responsable del responsable» que permite encadenar obligados al pago de deudas tributarias desde el originario deudor, pasando por un responsable subsidiario, y concluyendo en la derivación de aquella deuda tributaria hacia un responsable solidario. Y vamos conociendo así, que el presupuesto de hecho que habilita la derivación de una deuda a un responsable subsidiario se convierte, a su vez, en el presupuesto que habilita su derivación a un responsable solidario del art. 42.2 LGT; que este último, oponiéndose al acto de derivación, no puede alegar la existencia de bienes y derechos titularidad del deudor principal cuando, frente a éste, el procedimiento ejecutivo se ha

seguido correctamente; y que excepcionalmente, cuando la declaración de fallido del obligado principal que fundamentó la acción declarativa de la responsabilidad subsidiaria, está vacía de contenido -inexistente-, pese al mandato del art. 174.5 LGT, es causa que puede ser alegada por el responsable solidario oponiéndose al pago de la deuda que se deriva. Bienvenida sea toda doctrina del Tribunal Supremo que arroje seguridad jurídica en el tratamiento de esta singular forma de entrelazar figuras de responsabilidad tributaria.

Queda aún por perfilar la cuestión nuclear que engarza al último eslabón de esta cadena de deudores (al responsable solidario) en el supuesto de la letra a) del art. 42.2 LGT cuyo presupuesto legal viene dado por una actuación culposa o negligente del declarado responsable solidario, porque al instruir este tipo de expedientes se ha de exigir al órgano de recaudación que acredite cuál fue el grado de culpa observado en su comportamiento que en la mayoría de ellos se da por supuesto, pues cualquier actuación traslativa de los bienes del deudor subsidiario realizada en connivencia con el responsable solidario se entiende que se ha llevado a cabo con la intención de ocultarlos, dándose casos en que el negocio jurídico que da carta de naturaleza al desplazamiento patrimonial ha quedado perfectamente formalizado y, pese a ello, el órgano de recaudación sin motivar suficientemente la voluntad de las partes intervinientes en el negocio celebrado, considera en ánimo de causar daño de quien así ha actuado.

Ya lo dejó apuntado el Tribunal Supremo (sentencia de 18 de julio de 2023, casación 6669/2018): *«Hay, además, una cuestión que, al margen del debate de instancia, nos genera dudas conceptuales: si una compraventa, como negocio típicamente oneroso, es apta para provocar la ocultación patrimonial del deudor principal. (...). Aunque la ley no contiene una previsión específica al efecto ni limita la evasión patrimonial a los negocios gratuitos, los onerosos, en tanto suponen un intercambio, en este caso de cosa por precio, no serían aptos, a menos que se consideraran fraudulentos, simulados o aquejados de alguna anomalía, lo que tendría que haber sido explicado como presupuesto de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT».*

EL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA DERIVAR LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA SE INICIA EN EL MOMENTO EN QUE PUDO DECLARARSE FALLIDO AL DEUDOR PRINCIPAL, AUNQUE LA ADMINISTRACIÓN RETRASE LA DECLARACIÓN DE FALLIDO A UN MOMENTO POSTERIOR: RTEAC DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2024, R.G. 7050/2021

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

Of Counsel en Pérez-Llorca

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Resumen

El TEAC ha interpretado que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios puede ser anterior al momento de la declaración de fallido. Así, a partir de una recta interpretación del artículo 67.2 LGT, en donde se establece que el inicio del cómputo de la prescripción se produce con la última actuación recaudatoria realizada con el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios, ha considerado que una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración debe procederse a la declaración de fallido del deudor. Por tanto, si la insolvencia del deudor ha quedado constatada en el auto de conclusión del concurso de acreedores por finalización de la fase de liquidación, a partir del momento en que tuviera conocimiento de ese auto podría declarar la responsabilidad subsidiaria, por lo que ése sería el momento de la *actio nata*.

Palabras clave

Responsabilidad subsidiaria, prescripción, actio nata, concurso de acreedores, seguridad jurídica.

Abstract

The TEAC (Central Economic-Administrative Tribunal) has interpreted that the *dies a quo* for the statute of limitations to demand payment from subsidiary liable parties may precede the moment of the declaration of insolvency. Thus, based on a correct interpretation of Article 67.2 of the General Tax Law (LGT), which establishes that the statute of limitations begins to run with the last collection action taken against the principal debtor or any of the jointly liable parties, the TEAC has held that, once the debtor's insolvency is confirmed by the Administration, the debtor should be declared insolvent. Therefore, if the debtor's insolvency is established in the court order concluding the insolvency proceedings due to the completion of the liquidation phase, the Administration could declare subsidiary liability from the moment it becomes aware of that order, making that the moment of *actio nata*.

Keywords

Subsidiary liability, statute of limitations, *actio nata*, insolvency proceedings, legal certainty.

Cómo citar: *Marín-Barnuevo Fabo, D.* (2024). El cómputo de la prescripción para derivar la responsabilidad subsidiaria se inicia en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la Administración retrase la declaración de fallido a un momento posterior: RTEAC de 18 de septiembre de 2024, R.G. 7050/2021. *Revista Técnica Tributaria*, (147), PP.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncia sobre el momento en que debe iniciarse el cómputo de la prescripción para reclamar el pago al responsable subsidiario y establece la siguiente doctrina:

El día a quo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios, regulada en el artículo 67.2 LGT, lo constituye la última actuación recaudatoria realizada con el deudor principal o cualquiera de los responsables solidarios.

Por tanto, constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas –sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo–, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia definitiva del deudor a partir del auto de conclusión del concurso de acreedores por finalización de la fase de liquidación, debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario.

Atendiendo a las circunstancias del presente caso, tras el auto de finalización del concurso quedó constatado que ya no existían bienes de la concursada, por lo que este Tribunal entiende que el día a quo del plazo para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario no es la fecha en la que la Administración dictó la declaración de fallido, sino que debió declarar fallida a la entidad de forma inmediata tras el auto de conclusión del concurso, y acto seguido, dirigir su acción frente al posible responsable subsidiario.

Resulta oportuno destacar que esos criterios ya se contenían en otra resolución anterior del TEAC, de 15 de abril de 2024 (00/05857/2021/00/00)

2. Supuesto de hecho

El 23 de marzo de 2021 se notificó a D Alberto (nombre ficticio) el inicio del procedimiento para ser declarado responsable subsidiario de la deuda contraída por la Sociedad X. Ese procedimiento finalizó el 12 de agosto de 2021, mediante resolución de la Dependencia de Recaudación por la que se declara a D. Alberto, en virtud de lo previsto en el artículo 43.1.a) de la LGT, responsable subsidiario de diversas deudas y sanciones de la deudora principal, por un importe aproximado de 500.000 euros.

La resolución por la que se declara la responsabilidad subsidiaria considera acreditados los siguientes hechos:

- a) En el año 2013, el Juzgado de Primera Instancia declaró a la sociedad X en concurso voluntario de acreedores. En el inventario realizado en enero de 2013 se determina un superávit patrimonial.

- b) Con la declaración del concurso, las deudas y sancionadas liquidadas por la Administración tributaria quedaban sujetas al proceso concursal y, por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley Concursal, quedaba paralizado el procedimiento de recaudación.
- c) El 01/06/2015 el Juzgado de lo Mercantil acordó la apertura de la fase de liquidación, declarándose disuelta la sociedad.
- d) El 12/11/2018 el administrador concursal emitió informe de conclusión de concurso comunicando inexistencia de bienes para atender los créditos contra la masa.
- e) El 21/01/2019 se dictó el auto de conclusión del concurso por inexistencia de bienes o derechos de propiedad del concursado.
- f) Tras la declaración del concurso no se realizaron actuaciones ejecutivas en el procedimiento de recaudación seguido con la sociedad X.
- g) El 27/10/2021, la Administración tributaria declaró a la sociedad X fallida por insolvencia total (tomando en consideración la situación jurídica y económica de la concursada, desconociendo la existencia de otros bienes o derechos embargables, y ponderando que la tramitación del concurso determinaba la interrupción de la prescripción en los términos previstos en los artículos 68.2 y 68.7 LGT).
- h) La sociedad X había cometido varias infracciones tipificadas en el artículo 191 LGT (por no haber ingresado correctamente la deuda tributaria del IS de los ejercicios 2003 y 2004), por las que se le impusieron las correspondientes sanciones, calificadas como graves, por haber declarado incorrectamente las existencias, los elementos del activo, y omitir parte de los ingresos, de bienes y de existencias.
- i) La Administración tributaria consideró acreditado que D. Alberto tenía la condición de administrador de la sociedad X en el momento de cometerse las infracciones tributarias.
- j) La Administración tributaria, además, consideró que el administrador no había puesto la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad (se enumeran distintas anomalías contables especialmente relevantes).

Por todo lo expuesto se produjo la declaración de responsabilidad subsidiaria de D. Alberto, que fue notificada el 30/08/2021, y que fue recurrida mediante reclamación económico-administrativa ante el TEAC, basándose, entre otros motivos, en la prescripción de la acción para exigir la responsabilidad y en la falta de culpabilidad del administrador

3. Fundamentos de derecho

Para resolver las cuestiones suscitadas en relación con la prescripción, el TEAC comienza recordando que el *dies a quo* del plazo de prescripción para

exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios se encuentra regulado en el artículo 67.2 LGT, en donde se establece que:

«Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios».

Seguidamente destaca que en el supuesto enjuiciado no cabe entender que exista una ausencia de actuaciones recaudatorias reprochable a la Administración, porque la declaración de concurso determinó que no pudiera desarrollar más actuaciones de recaudación.

En relación con el *dies a quo* del plazo de prescripción, destaca que *«vendrá determinado por la teoría de la actio nata, debiendo atenderse a la declaración de fallido del deudor siempre que la Administración actúe de manera diligente y no demore injustificadamente la misma».* En este sentido, subraya la necesidad de valorar dicha actuación conforme al principio de buena Administración, que exige la realización de *«una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente».*

Sobre la declaración de fallido, destaca que el TEAC y el Tribunal Supremo (sentencia de 22 de diciembre de 2022, recurso de casación 1268/2021), han venido interpretando que *«Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas (...). Es decir, que podría ser imposible agotar los trámites del procedimiento de apremio y sin embargo, ser perfectamente constatable la insolvencia, aun parcial, del deudor, si lo embargado son bienes de escaso valor en relación a la deuda apremiada, o, como es el caso litigioso, créditos cuya realización puede ser cuando menos dudosa. (...) En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso del solidario, y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites de procedimiento de apremio».*

Por tanto, entiende el TEAC que una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración por cualquier vía (entre ellas, la insolvencia definitiva del deudor declarada en el auto de conclusión del concurso de acreedores), *«debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario».*

Consecuentemente, concluye el TEAC que el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable subsidiario en el supuesto enjuiciado *«no es la fecha en la que la Administración dictó la declaración de fallido, sino que*

debió declarar fallida a la entidad de forma inmediata tras el auto de conclusión del concurso, y acto seguido, dirigir su acción frente al posible responsable subsidiario».

4. Análisis

La resolución del TEAC comentada hace una recta interpretación del instituto de la prescripción, que determina la extinción de los derechos no ejercitados durante un largo período de tiempo que, en materia tributaria, es de cuatro años a contar desde el momento en que pudieron ser ejercitados (la llamada *actio nata*). Y, como es obvio, el auto de conclusión del concurso en el que se declara la insolvencia definitiva del deudor puede identificarse con la *actio nata*, porque constata fehacientemente la inexistencia de bienes embargables y la esterilidad de las ulteriores actuaciones recaudatorias seguidas contra el deudor principal y, consecuentemente, habilita a la Administración a reclamar el pago a los responsables subsidiarios del mismo modo que la declaración de fallido.

Obviamente, se trata de una interpretación que resulta ventajosa para los contribuyentes, porque anticipa el momento de cómputo del plazo de prescripción y evita que sea el propio órgano de recaudación el que determine el momento en que se debe comenzar a computarse dicho plazo. Es cierto que todavía podría cuestionarse la posibilidad de situar la *actio nata* en un momento anterior, porque también durante la tramitación del concurso podría haberse constatado la imposibilidad de cobro y esa circunstancia podría haber habilitado la declaración de responsabilidad subsidiaria (aunque esta circunstancia no se valora en la resolución analizada).

Puede resultar sorprendente que el TEAC corrija la interpretación seguida por la AEAT en esta cuestión y le recrimine no haber actuado antes en la persecución de los responsables subsidiarios. Es cierto que la decisión del TEAC, a pesar de anticipar el momento en que se inicia el cómputo de la prescripción, tampoco provocó en el supuesto enjuiciado la prescripción del derecho a reclamar el pago al responsable subsidiario, porque desde la fecha del auto de conclusión del concurso hasta que se produjo la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria al reclamante no habían transcurrido cuatro años. Pero también es cierto que la aplicación de esa doctrina en la RTEAC de 14 de abril de 2024 –antes mencionada– sí determinó la prescripción del derecho de la Administración a recaudar como consecuencia de la aplicación de ese nuevo criterio.

Esta doctrina del TEAC contribuye a delimitar la configuración jurídica de la responsabilidad subsidiaria, después de que la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024, ECLI:ES:TS:2024:2438, para sorpresa de todos, hubiera establecido como doctrina jurisprudencial que *«la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables soli-*

darios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie».

Por otro lado, conviene recordar que se está tramitando el «Anteproyecto de ley por el que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de asistencia mutua y recaudación, y otras normas tributarias», que, entre otras materias, modifica los artículos 66 y siguientes para establecer reglas específicas referidas a la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad tributaria. Entre los preceptos afectados por la reforma se incluye el artículo 67.2 de la LGT, que regula el cómputo de los plazos de la prescripción, que en el Anteproyecto tiene a siguiente redacción:

2. El plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 66 de esta ley comenzará a contarse, si se trata de responsables solidarios, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal o, desde el momento en que todos los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad hubieran tenido lugar y concluido, de ser posteriores a aquel plazo.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables a que se refiere la letra b) del artículo 66.1 de esta ley se iniciará desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario concedido al responsable.»

Como se desprende del texto transcrito, la reforma realiza algunos cambios que no parecen condicionar la aplicación del nuevo criterio establecido por el TEAC en la resolución comentada.

LA CONSIDERACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS Y SU SOMETIMIENTO A VALORACIÓN DE MERCADO DE DETERMINADAS RETRIBUCIONES OBTENIDAS POR LOS ADMINISTRADORES DE ENTIDADES MERCANTILES: RTEAC DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 2024, RG. 1354/2023

Emilio V. Pérez Pombo

Economista-Asesor Fiscal

(España)

<https://orcid.org/0009-0006-0711-6171>

Resumen

La doctrina administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Central tras la Resolución en unificación de criterio de 24 de septiembre de 2024 y su precedente de 20 de marzo de 2024, establece que, en aquellos casos en que una persona física, ostente el cargo de administrador de una sociedad y, a su vez, sea designado por esta última como representante persona física en el órgano de administración de una tercera, estaríamos ante un doble vínculo, con naturalezas jurídicas y regímenes de valoración diferenciados.

Palabras clave

Administrador, retribución, representación, personas jurídicas, operaciones vinculadas, valor de mercado.

Abstract

The administrative doctrine of the Central Economic-Administrative Court after the Resolution on unification of criteria of September 24, 2024 and the previous one of March 20, 2024, establishes that, in those cases in which a natural person holds the position of director of a company and, in turn, is appointed by the latter as its natural person representative in the administrative body of a third party, we would be faced with a double link, with different legal natures and valuation regimes.

Keywords

Director, remuneration, representation, legal persons, related-party transactions, market value.

Cómo citar: Pérez Pombo, E.V. (2024). La consideración de operaciones vinculadas y su sometimiento a valoración de mercado de determinadas retribuciones obtenidas por los administradores de entidades mercantiles: RTEAC de 24 de septiembre de 2024, RG. 1354/2023. Revista Técnica Tributaria, (147), 331-342.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. **Doctrina del tribunal**

Cuando una persona jurídica designa a una persona física, que es consejero o administrador de la misma, en condición de administradora de una sociedad participada, las funciones ejecutivas que desempeña la persona física en la sociedad participada no se pueden entender subsumidas en el cargo de consejero o administrador de la primera sociedad, sino que se trata de funciones realizadas al margen y fuera de las funciones de ese cargo. Por tanto, los servicios prestados por una persona física designada por una persona jurídica como administrador de una sociedad participada no se corresponden con la retribución por el ejercicio de sus funciones de consejero o administrador de la primera persona jurídica. Al no resultar de aplicación la salvedad contenida en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los servicios prestados por la persona física a la sociedad por él administrada (y administradora de otra persona jurídica) deben calificarse como operación vinculada, cuya valoración debe ajustarse al valor normal de mercado.

2. **Supuesto de hecho**

Una sociedad limitada (SOCIEDAD A) fue objeto de un procedimiento de comprobación e investigación en concepto del Impuesto sobre Sociedades 2014 a 2017. Dichas actuaciones tenían carácter parcial, centrándose en la valoración, cuantificación y calificación de las retribuciones satisfechas a sus socios-administradores.

Según los hechos expuestos, había un grupo de empresas conformado por una sociedad dominante (SOCIEDAD D) y, en particular, dos sociedades dominadas (SOCIEDAD B y SOCIEDAD C), participadas al 100%.

DON J. (persona física) era propietario del 50% del capital social de la sociedad dominante (SOCIEDAD D).

A su vez, DON J. (persona física) tenía el 99,8% del capital social de otra mercantil, la SOCIEDAD A, regida por tres administradores mancomunados (el propio DON J, su esposa e hijo). No obstante, a finales de 2016, la SOCIEDAD A modificó la organización de su órgano de administración, dejando de estar conformado por los tres administradores mancomunados antes citados, pasando a organizarse en un Consejo de Administración con los mismos tres administradores y siendo DON J nombrado Consejero Delegado.

En el seno de las actuaciones de comprobación, se puso de manifiesto que la SOCIEDAD A había sido designada administradora de las entidades SOCIEDAD B y SOCIEDAD C. Para el desempeño de sus funciones, la SOCIEDAD A, en cumplimiento de la normativa mercantil, había designado como su representante legal persona física en los órganos de administración de la SOCIEDAD B y C, a su socio y Consejero Delegado, DON J. Debe señalarse que estas funciones de administrador eran objeto de remuneración, por lo que, la SOCIEDAD A había percibido la oportuna retribución de las sociedades administradas (SOCIEDAD B y SOCIEDAD C).

Hasta el período impositivo 2016 DON J había percibido, por un lado, la remuneración que le correspondía por ser administrador mancomunado de la SOCIEDAD A (80.000 euros anuales) y, por otro lado, una remuneración de 1.200.000 euros anuales en virtud de persona física designada por la SOCIEDAD A administradora de B y C para ser su representante legal en la administración del grupo consolidado D (remuneración que era satisfecha directamente por este último en favor de DON J).

Sin embargo, desde el período impositivo 2017 y a resultas del contrato de Consejero Delegado suscrito entre la SOCIEDAD A y DON J, se acordó que la persona física (DON J,) percibiría además de la retribución como administrador de A (cuyo importe se elevó de 80.000 a 90.000 euros anuales), una remuneración de 612.000 euros como Consejero Delegado de la SOCIEDAD A (entendiéndose, por tanto, que dentro de dicho importe se remuneraban las funciones por él desempeñadas en el órgano de administración de las dos personas jurídicas administradas por la SOCIEDAD A).

En el contrato de Consejero Delegado, expresamente, se incluía como funciones a prestar por DON J, ser el representante persona física de la SOCIEDAD A en los órganos de administración de las SOCIEDADES B y C. De forma simultánea, la SOCIEDAD A triplicó el importe de gastos de administración que facturaba a la SOCIEDAD B y a la SOCIEDAD C.

Pues bien, la controversia gira en torno a la valoración, naturaleza y los conceptos retributivos por los cuales la SOCIEDAD A remunera a DON J.

En particular, en el año 2017, la SOCIEDAD A no abonó a DON J una remuneración específica por su función como persona física designada por la SOCIEDAD A para ser su representante en la administración de la SOCIEDAD B y de la SOCIEDAD C. Y ello pues entendían que dichas funciones le correspondían ordinariamente (eran inherentes) a DON J en su calidad de Consejero Delegado de la SOCIEDAD A (como se había hecho constar expresamente en el contrato).

Sin embargo, la Inspección entendió que las funciones que debía desempeñar DON J en calidad de Consejero Delegado de SOCIEDAD A no alcanzaban, pese al contrato suscrito, a ser el representante persona física de A en los órganos de administración de la SOCIEDAD B y de la SOCIEDAD C. Según la Inspección, la tarea encomendada a DON J de ser la persona física representante designada por A en la administración de B y C era una función realizada al margen y fuera de las que le correspondían por ser Consejero Delegado de A.

A juicio de la Inspección, la retribución satisfecha por la SOCIEDAD A a DON J por el ejercicio de sus funciones como administrador no constituían una operación vinculada de imperativa valoración a valor de mercado y, por ende, no se regularizó, de conformidad con el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 17 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, en cuanto a la prestación de DON J de las funciones de representación de A en los órganos de administración de las sociedades B y C, la califica como operación vinculada (artículo 18.2.b. de la LIS) y la somete a valoraciones de mercado.

Esta regularización tuvo consecuencias tanto en el Impuesto sobre Sociedades de la SOCIEDAD A como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de DON J.

3. Fundamentos de derecho

Si bien la Resolución aquí analizada se dicta en Unificación de criterio, en la misma, de forma sustancial, se remite y ratifica el criterio expuesto en su **Resolución de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023)**. Por el presente y en aras de facilitar su exposición, se tratarán como una única resolución.

En el artículo 18.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado b), se definen como operaciones vinculadas y, por tanto, quedan sometidas a las obligaciones de valoración y documentación, aquellas realizadas entre una entidad y sus consejeros o administradores. Ahora bien, a diferencia de la regulación precedente (el extinto Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo), la normativa contempla como salvedad (y, por consiguiente, se excluye de la definición de operación vinculada) las retribuciones de los administradores por el ejercicio de sus funciones.

A partir de esta precisión normativa, la controversia jurídica suscitada gira en torno a la determinación de cuáles son las funciones de los consejeros o administradores de una persona jurídica y, en particular, concretar si dentro de dichas funciones deben incluirse el ser la persona física designada por esa misma persona jurídica para que desempeñe de forma efectiva el cargo de administrador en una tercera persona jurídica (persona jurídica administrada), en la medida que la primera persona jurídica es designada administradora o consejera.

A criterio del Tribunal, si se concluye que esas funciones de representación de la persona jurídica en los órganos de administración de otras sociedades no son propias o inherentes entre la persona jurídica administradora y su propio administrador, entonces, estas tareas deberían calificarse como operaciones vinculadas y estarían sujetas a las reglas especiales de valoración y documentación del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De hecho, el Tribunal, ante la oposición del contribuyente a la admisión del recurso extraordinario, explicita que no es una cuestión de prueba a valorar en cada caso concreto, sino que, el debate versa sobre una cuestión de criterio interpretativo de la normativa mercantil: a saber, debe determinarse con carácter general, trascendiendo del caso concreto, si es inherente a las funciones de todo Consejero Delegado y/o miembro del Consejo de Administración de una sociedad el ser la persona física designada por ésta para que la represente en los órganos de administración de las sociedades administradas por la primera.

Para esta disquisición, el Tribunal analiza la regulación mercantil vigente relativa a la posibilidad de que una persona jurídica sea designada por otra persona jurídica como su administradora. Esta opción se introdujo en el ordenamiento jurídico español por el Reglamento del Registro Mercantil, en su regula-

ción ya del Real Decreto 1597/1989, si bien se elevó a rango legal tras la modificación de la Ley 25/2011, de Sociedades de Capital, de 3 de agosto.

Con base en la normativa mercantil y las resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado (actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública), el Tribunal extrae las siguientes conclusiones:

1. La persona física designada para actuar en nombre y por cuenta de la persona jurídica que ha sido nombrada administradora (miembro del Consejo de Administración) **de otra entidad puede pertenecer, o no, al órgano de administración de aquella;** o, desde otra perspectiva, los servicios que esa persona física presta a la persona jurídica que la designa han de entenderse diferenciados de las funciones propias e inherentes al órgano de administración de persona jurídica representada.

Tales servicios deben ser prestados en virtud de una designación específica (representación voluntaria por disposición legal) mediante apoderamiento formalizado en escritura pública y dirigido, exclusivamente al desarrollo de las funciones propias del cargo de representante de la persona jurídica administradora.

2. La figura del representante persona física se equipara o asimila, en sede de la persona jurídica administrada, **a la figura de la persona jurídica administradora** dado que ambos responderán solidariamente ante la propia sociedad administrada, los socios y ante terceros por los posibles daños que causen por acción u omisión, culposa o dolosa, contraria a las leyes, a los estatutos sociales o derivados del incumplimiento de los deberes que les incumban.

De esta forma, en la figura de la persona física designada representante, el TEAC estima que coexisten simultáneamente:

- a) **Una relación de carácter interno que se concreta en sede de la persona jurídica administradora,** en virtud de una designación específica para la prestación de unos servicios diferenciados, de tal forma que el representante persona física se asemeja a un apoderado.
- b) **Una relación de carácter externo** que se rige por el derecho societario y que se materializa en sede de la persona jurídica administrada dadas las funciones y riesgos a asumir por el representante en esta última. De hecho, aunque en los Estatutos sociales de la sociedad administradora se contemplase dentro de las funciones de sus administradores o consejeros (en el supuesto de hecho, analizado, el contrato de Consejero-Delegado) la representación en terceras entidades, según expone el Tribunal, esta representación debe conferirse mediante acto específico de apoderamiento. Ello es así, ante los eventuales riesgos que, conforme al artículo 236 de la Ley de Sociedades de Capital, debería asumir la persona física representante así como la relevancia de sus funciones en la sociedad administrada.

Es decir, que a criterio del TEAC, **esta representación en la administración de una tercera entidad no queda subsumidas en las propias del cargo de administrador de la persona jurídica a la cual se representa.**

Adicionalmente, el Tribunal analiza la aplicación o no de la conocida teoría del vínculo, en esta ocasión, alegada por el propio contribuyente, según la cual las actividades o funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad.

Amparándose en la Sentencia 1378/2023, de 2 de noviembre (Rec. Casación 3490/2022) del Tribunal Supremo, el TEAC estima que no es de aplicación la teoría del vínculo, pues esta únicamente debería desplegar sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador. En cambio, estamos ante unos servicios de representación que no deberían incluirse dentro de las funciones propias de administrador o consejero de una sociedad.

En conclusión, en lo que respecta a las funciones de representación de la persona jurídica administradora desempeñadas por un miembro de su órgano de administración y/o Consejero Delegado existe una operación vinculada que, a efectos fiscales, debería cuantificarse por su valor normal de mercado, al no ser de aplicación la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la LIS relativa a la retribución a los administradores por el ejercicio de sus funciones.

4. **Análisis**

Estas Resoluciones tienen importantes efectos, tanto en el Impuesto sobre Sociedades (IS) como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), con unos sorprendentes ecos en los tributos patrimoniales, Impuesto sobre el Patrimonio (IP), su sucedáneo, el Impuesto sobre la Solidaridad de las Grandes Fortunas (ISGF), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e, incluso, el potencial Impuesto sobre Grandes Herencias (a día de hoy, como propuesta legislativa), en cuanto a la aplicación de las bonificaciones fiscales de empresa familiar.

La doctrina administrativa del TEAC ahonda en la necesidad de concretar qué funciones y operaciones son inherentes a la condición de administrador y/o miembro del órgano de administración de una sociedad (con la correspondiente retribución o no) respecto de todas aquellas funciones y/o operaciones distintas.

Esta diferenciación responde, en gran medida, a la actual regulación de las operaciones vinculadas y, en particular, a la redacción vigente del artículo 18.2 de la LIS que dice,

«2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) (...)

b) *Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*

(...)»

Por tanto, mientras que la retribución de un administrador o consejero por el ejercicio de sus funciones quedaría expresamente excluida del alcance de la obligación de valoración y/o documentación de las operaciones vinculadas, el resto de las funciones o relaciones, en tanto, no quedan subsumidas dentro de ese vínculo específico sociedad-administrador, deberían ser susceptibles de calificarse como operaciones vinculadas, con los consiguientes efectos fiscales.

Conviene apuntar de que, tanto en las resoluciones administrativas como en ciertos textos jurisdiccionales, el hecho de que los Estatutos sociales y/o contratos previos que regulan las tareas y ámbito de responsabilidad del administrador o alto directivo que, a su vez, será designado como representante persona física en terceras compañías, no es suficiente para entender que exista una subsunción o asimilación de estas últimas tareas en las que le corresponden como administrador o consejero de la sociedad representada. Al respecto, el elemento central es que, existe un vínculo específico y concreto, ajeno a la relación sociedad-administrador que nace cuando la sociedad participada/administrada designa su órgano de administración. Además, la normativa mercantil (artículo 212.bis de la LSC y artículo 143 del RRM), en ningún momento exige un vínculo previo de la persona física designada con la persona jurídica nombrada como administradora.

Pues bien, esta distinción ya ha sido expresamente abordada y reconocida en ciertos pronunciamientos jurisdiccionales. De hecho, en su Sentencia 1378/2023 de 2 de noviembre de 2023 (RC 3940/2022), al abordar la denominada teoría del vínculo, ya dejó dicho que, *«(...) Nada impide que los administradores de algunas sociedades puedan percibir otras retribuciones por causa distinta de la propia condición de administrador, en este caso, por ser trabajador con contrato laboral de alta dirección, sin restricciones por el tipo de sociedad, de forma que las funciones de alta dirección por las que se les retribuye –en este caso, como director general– resultan perfectamente diferenciables de las que corresponden por su mera pertenencia al consejo de administración.»* O sea, en lugar de un único vínculo, cabría hablar de dobles o múltiples vínculos. Por tanto, sólo quedarían fuera del alcance de las reglas de valoración de mercado, las remuneraciones por funciones estrictamente inherentes al vínculo sociedad-administrador.

En términos similares, en la Sentencia 734/2024 del Tribunal Supremo de fecha 30 de abril de 2024 (RC 7481/2022), sobre la deducibilidad fiscal de ciertas retribuciones de los socios de una sociedad por la prestación de ciertos servicios al margen de su condición de administradores, explicita la posibilidad de diferenciar funciones y retribuciones. Según el Alto Tribunal, no cabe subsumir dentro de la condición de administrador (relación mercantil) cualquier remuneración o percepción que se obtenga. Así, concluye afirmando que, *«los gastos relativos a la retribución que perciban los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados, como consecuencia de la efectiva prestación de servicios, distintos a los derivados de tal condición, en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aunque no conste el acuerdo de la Junta General que contempla el artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de*

Capital, siempre que exista inscripción contable del gasto, se imputen con arreglo a devengo y revistan justificación documental.»

En la reciente Sentencia 1269/2024, de 15 de julio de 2024 (RC 7861/2022), aunque el objeto de la controversia se centraba en los métodos de valoración de las operaciones vinculadas y de los comparables aplicables, la Abogacía del Estado solicitaba que se fijase como doctrina que el régimen de operaciones vinculadas se aplicase a aquellos supuestos en que los administradores de una sociedad presten servicios profesionales (personalísimos) a través de la misma mercantil a terceros. De hecho, esos «servicios profesionales» al margen de las funciones de administrador a los que se hace referencia, son, precisamente, los servicios de representación (de personas físicas) en los órganos de administración de terceras entidades, supuesto de hecho parecido al de las Resoluciones del TEAC.

En esta última Sentencia, el Tribunal Supremo se abstiene de pronunciarse expresamente, pues al supuesto de hecho le era aplicable la regulación previa al vigente artículo 18.2 de la LIS, destacando, precisamente, la salvedad contenida en la actual regulación. Ahora bien, como quien no quiere lo cosa, el Alto Tribunal entra a analizar los posibles métodos de valoración y su idoneidad al respecto. En estas, recogiendo las directrices de la OCDE sobre el cuestionable método del precio de reventa que había aplicado la Administración, el Tribunal concluye afirmando que *«la administración ha utilizado comparables basados en otras operaciones vinculadas, lo cual supone desconocer las esencias del método utilizado y, asimismo, el incumplimiento del principio de plena competencia»*.

Por tanto, de esta última lectura podríamos inferir que, ante la distinción de funciones y de contraprestaciones, respecto de aquellas que queden al margen de la condición propia de administrador o consejero de una sociedad, por ser operaciones vinculadas, el debate debería centrarse en la valoración y el método idóneo para su determinación, aparte de valorar qué comparables son los idóneos.

De hecho, así como en la Resolución de unificación de criterio de 24 de septiembre de 2024 no se plantea este debate, en la Resolución de 20 de marzo de 2024, esta cuestión es el elemento clave para la estimación favorable al contribuyente.

En concreto, según el TEAC, a los efectos del método del precio libre comparable, para poder aplicarlo es necesario comparar operaciones vinculadas con operaciones no vinculadas (comparables), esto es, establecidas o realizadas entre personas o entidades independientes que, lógicamente, sean equiparables a aquellas. Es decir, los comparables (internos o externos) deben obtenerse de relaciones con terceros. Y, al respecto, según la doctrina jurisdiccional, le corresponde a la Administración determinante los comparables que sirvan de base para la aplicación del citado método. Por todo ello, concluye que, *«no resulta adecuado el comparable utilizado por la Inspección para regularizar la situación tributaria del contribuyente ya que, en dicho comparable, falta la condición de independencia o ajenidad exigible en aras a determinar el valor normal de mercado de la cantidad que Doña PXT debió percibir en remuneración*

de los servicios de representación prestados a M, no resultando de aplicación, en consecuencia, el método del Precio Libre Comparable a efectos de valorar la relación establecida entre M y D^a. PXT en cuanto a que ésta hubiese sido designada como representante de aquella en el Consejo de Administración de E.»

En recientes pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencia 558/2024 de 22 de julio (Sección Cuarta) y 601/2024 de 24 de julio (Sección Quinta), este órgano jurisdiccional asume de forma tácita la distinción de funciones y la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas a las percepciones. De hecho, a los servicios de representación de las personas físicas en la administración de terceras o participadas, les atribuye un carácter personalísimo (servicios prestados por el socio y administrador pues la sociedad carecía medios para su prestación y, a criterio del tribunal, la sociedad no añade valor alguno).

En estos pronunciamientos, el TSJ de Madrid coincide en validar la aplicación del método del Precio Libre Comparable, en la medida que existen comparables (internos e idénticos) que cuestionan la remuneración entre la persona física-representante y la sociedad: *«la sociedad obtuvo ingresos derivados de la actividad personalísima del socio mayoritario como administrador y representante de la sociedad en el Consejo, en el que la función es retribuida (en un porcentaje de los beneficios de la sociedad) y existen partes independientes que son retribuidas de forma exacta a RUSIANTRADE, que sin embargo retribuye al recurrente con cantidades muy inferiores, por lo que procedía la valoración a precio de mercado entre independientes de la operación vinculada».*

Sin perjuicio de estar atentos a la evolución futura, con la actual doctrina administrativa, en los casos de que una misma persona física, sea el administrador de una sociedad y, a su vez, sea designado como representante de la misma en el órgano de administración de una tercera, ***estaríamos ante un doble vínculo, con naturalezas y regímenes de valoración diferenciados.***

Por último, en cuanto a los impuestos patrimoniales y los beneficios de empresa familiar, recordemos que uno de los principales requisitos exigidos para su efectiva aplicación es que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal (apartado c del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio).

Pues bien, ***en una interpretación literal, podríamos poner en entredicho la aplicación de los incentivos fiscales***, en tanto que las funciones de representación de la sociedad familiar y/o patrimonial en terceros quedarían al margen de las funciones inherentes a la condición de administrador y/o consejero de la sociedad familiar y/o patrimonial, de tal forma que, su específica retribución quedaría excluida y, además, en contradicción para determinar la principal fuente de renta. Tengamos presente que, como ha señalado el TEAC en sus Resoluciones, la actuación como representante persona física en sociedades terceras, es un vínculo específico y autónomo, distinto al de la condición de socio y administrador, e incluso como trabajador (Alta Dirección) de la sociedad representada.

Debemos esperar a nuevos pronunciamientos, no obstante, apunto mis reservas acerca de esta posible interpretación literal. *En mi modesta opinión*, sería contraria al espíritu de las normas que bonifican y favorecen la tenencia y transmisión de empresas familiares.

De hecho, la propia norma establece que la tenencia de acciones o participaciones sociales califica para aplicar los incentivos fiscales cuando se «*posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales*». Así pues, el hecho de que una sociedad sea designada como administradora o consejera y, por tanto, designe a una persona física como representante, es un indicio de la voluntad de intervenir de forma directa en la gestión de la participada. Obviamente, esta representación se le conferirá a aquella persona adecuada y de confianza para que cumpla su cometido en la participada, por tanto, está realizando tareas de responsabilidad y representación, que, normalmente, recaen dentro de las funciones de dirección del negocio de la sociedad. Y si, además, en los Estatutos sociales, acuerdos sociales y/o contractuales, expresamente, se recoge que, en su condición de Administrador o Alto Directivo, el socio persona física deberá asumir, entre otras tareas, la representación societaria en terceras entidades, cabría defender que, más allá del debate de si son operaciones vinculadas y/o la determinación del valor de las retribuciones, estas rentas también deberían computar en el numerador, a los efectos de la determinación de la principal fuente de renta.

Sea como sea, lo cierto es que, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central abren una espita a futuras controversias en cuanto a la aplicación de los beneficios de empresa familiar, añadiendo aún más sombras y elementos de debate a su compleja aplicación.

EL EFECTO DE LOS INFORMES MOTIVADOS EMITIDOS POR EL MINISTERIO DE CIENCIA EN LOS PROYECTOS DE I+D+I: LA VINCULACIÓN DE SCHRÖDINGER

Eneko Rufino Bengoechea

*Socio de Santiago Mediano Abogados, S.L.P.
(España)*

Resumen

El Tribunal Supremo ha fijado jurisprudencia sobre el efecto de los Informes Motivados Vinculantes (IMV), emitidos por el Ministerio de Ciencia, en la calificación de las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica (I+D+i). La fundamentación jurídica del TS ha sido audaz y arrolladora frente a una praxis de la AEAT que vaciaba de contenido, no sólo los IMV, sino la propia deducción de It. Sin embargo, la jurisprudencia se ha limitado a la vigencia del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y no al de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave

Informe Motivado Vinculante; I+D+i; Innovación tecnológica; seguridad jurídica; Personalidad jurídica única de la Administración.

Abstract

The Supreme Court has established jurisprudence regarding the effect of Binding Motivated Reports (IMVs) issued by the Ministry of Science on the classification of Research, Development, and Technological Innovation (R&D&I) activities. The Court's legal reasoning has been bold and compelling, counteracting a practice by the Spanish Tax Agency (AEAT) that undermined not only the IMVs but also the very essence of the tax deduction for these activities. However, the jurisprudence is limited to the validity of the Consolidated Text of the Corporate Tax Law and does not extend to the provisions of the Corporate Tax Law itself.

Keywords

Binding Motivated Report; R&D&I (Research, Development, and Innovation); Technological Innovation; Legal Certainty; Unified Legal Personality of the Administration.

Cómo citar: Rufino Bengoechea, E. (2024). El efecto de los Informes Motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia en los proyectos de I+D+i: la vinculación de Schrödinger. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 343-353.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El pasado 8 de octubre de 2024, se dictó, por parte de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la sentencia 1567/2024, con núm. de recurso 948/2023, Asunto CECABANK, siendo ponente el Magistrado Don Francisco José Navarro Sanchis, en el asunto CECABANK.

Al día siguiente, 9 de octubre de 2024, se dictaron por la misma sección de enjuiciamiento, las sentencias 1572/2024, con núm. de recurso 1633/2023, Asunto CAIXABANK, y 1573/2024, núm. de recurso 1635/2023, Asunto HAVAS MANAGEMENT, de las que ha sido ponente la Magistrada Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Las tres sentencias (SSTS) versan sobre el mismo asunto y tienen por objeto responder a las siguientes cuestiones que fueron consideradas de interés casacional objetivo, por parte de la Sección de Admisión¹:

« [...] Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático (EAI) –dependencia interna de la propia AEAT–, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreto, la unidad informática mencionada.

En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso [...].»

De acuerdo con los autos de admisión a casación, las normas aplicables al asunto son las siguientes:

- (i) Artículo 35 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 de 2004), en cuyo apartado 4, *in fine*, se indicaba que el Informe Motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación «*tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria*».

¹ Autos de 18 de octubre de 2023 y de 26 de octubre de 2023

(ii) Artículos 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003.

La jurisprudencia fijada en las precedentes sentencias se puede resumir de la siguiente manera:

- a)** En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el IMV al que se refiere el artículo 35.4 TRLIS vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.
- b)** En particular, tales informes vinculantes no pueden ser rebatidos ni ignorados por los órganos de la Administración tributaria, ni en la calificación de los proyectos como merecedores de la deducción fiscal ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto o proyectos y acompañados a la consulta.
- c)** Basta con la consideración, a este respecto, de que el informe vinculante - para la Administración - a que se refiere el citado artículo 35.4 TRLIS incorpora todos los elementos precisos para que la sociedad, a quien beneficia, pueda aplicar la deducción en la cuota íntegra del impuesto sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración.
- d)** Partiendo de la naturaleza vinculante del Informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, la Administración debe respetar, nada puede ser y no ser al mismo tiempo, lo que traducido a las características de este asunto, equivale a decir que la misma Administración, a través de distintos órganos y dependencias, no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y no lo constituye; que una deducción fiscal es procedente y, a un tiempo, no lo es; que un informe que la ley reputa vinculante, sin límites, no es vinculante porque puede ser privado de su valor y eficacia.
- e)** Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora - en un sentido amplio y omnicompreensivo -, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración.
- f)** Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica, pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo.
- g)** En tales condiciones, esto es, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos que es posible tal prueba, no puede revestir la forma de prueba meramente documental ni ser presentada a un Tribunal de justicia entre los documentos que se integran en el expediente administrativo.
- h)** En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la Administración demandada en la instancia y recurrida en esta casa-

ción, ni está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les haga imparciales en sus conclusiones.

- i) Dicho equipo no consta que posea conocimientos técnicos y científicos necesarios para opinar sobre la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción y, en suma, sobre el acierto o desacierto de un informe especializado de un Ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración.

2. Supuesto de hecho

Los autos de admisión a casación trajeron cuenta de las sentencias de la Audiencia Nacional de 14 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en el recurso 452/2020; 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 431/2020; y 9 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 570/2019.

En dichas sentencias, por lo que se refiere a la primera de las cuestiones que fue calificada de interés casacional objetivo, el alcance de la vinculación respecto de los IMV, se consideró que *«la Administración Tributaria está facultada para comprobar en el ámbito de la fiscalidad los gastos que pueden constituir la base de la deducción por innovación tecnológica»*.

Por lo que se refiere a la calificación de los programas informáticos (software), a los efectos de la calificación como It, la AN cambió expresamente de doctrina, considerando que los programas informáticos estaban legalmente excluidos como actividad de *«diseño industrial»* y que sólo cabía subsumirlos en la noción de *«ingeniería de procesos de producción»*, en aquellos proyectos en los que *«exista una primera fase en la que se definen una serie de procesos (o se redefinen unos procesos existentes), y una fase posterior en la que se aborda la creación o la mejora de herramientas, sin que quepa confundir a estos efectos la ingeniería del proceso con la ingeniería de las herramientas que se utilizan en el proceso»*.

3. Fundamentos de derecho

Por lo que se refiere a la fundamentación jurídica, fijaremos nuestro análisis en el patrón de la STS CAIXABANK, la de 08/10, cuyo Fundamento Jurídico Cuarto realiza las siguientes consideraciones:

1. No consta que el proceso que dio lugar a la sentencia a quo se recibiera a prueba, a fin de respaldar las opiniones del Equipo de Apoyo Informático (EAI), para que pudieran servir para contradecir válidamente el contenido favorable del IMV.

Se interroga la sentencia acerca de si puede una Administración pública valerse de una prueba creada y concebida en el seno de su propia estructura administrativa, como opinión experta e independiente, que pueda ser válidamente examinada por un Tribunal de justicia.

Termina concluyendo que *«no es aceptable una exégesis de que el término vinculante debe ser entendido como no vinculante»*.

2. La Sala afirma que *«los verdaderos expertos en la innovación tecnológica de la que surge la deducción fiscal son los que integran el Ministerio de Ciencia e Innovación»*.

De tal manera que la Ley ha querido que un elemento fáctico del que deriva la aplicación del derecho a la deducción en el IS se haya confiado a tal dictamen técnico.

3. El informe, en el TRLIS, se emite previa calificación de los proyectos presentados por las sociedades e incluyen, éstos, los gastos sobre los que se pretende sea aplicada la deducción.

A continuación, matiza la Sala: *«A diferencia de lo previsto en la versión de la deducción en el art. 35 de la LIS de 2014, que introduce una reducción del ámbito objetivo del informe vinculante, en el 35.4.c) in fine TRLIS no se limita el alcance de la vinculación»*.

4. Desde la perspectiva del principio de *«personalidad jurídica única»*, la Sentencia afirma, sin ambages, que *«resulta contrario a una interpretación no solo literal, sino lógica de las normas jurídicas aplicables al caso que, en el seno de la misma Administración del Estado, en cuyo complejo se integra la AEAT, se admita que una cosa pueda ser y no ser al mismo tiempo»*.

5. A juicio de la Sala, pudiendo haber recurrido a los expertos en la materia, la AEAT no lo hizo, poniendo de manifiesto un objetivo, por parte de la misma, de querer neutralizar el informe, para así negar la deducción fiscal. Con ese objetivo, *«genera la contraprueba en sí misma, con un informe interno que entraña la prueba autocreata, elaborada por funcionarios que mantienen una relación de dependencia con aquella, provocando que su potencial valor probatorio decaiga»*.

6. La Sala se plantea en qué medida el análisis y las conclusiones del EAI bastan para desvirtuar el contenido del dictamen vinculante del Ministerio competente.

Tras analizar las funciones orgánicas del EAI, la Sala llega a la conclusión de que *«su competencia solo alcanza a investigar y analizar la «estructura de los sistemas informáticos y de las bases de datos» con el objeto de descubrir "datos ocultos", por lo que su labor está dirigida a "investigar", pero esa labor (y los conocimientos necesarios para ello) no comprende calificar proyectos, cuya competencia es del MCIN»*.

La Sala alberga dudas de que los *«funcionarios encuadrados en los equipos de la propia Agencia, desde la perspectiva de la experiencia exigida para pertenecer al equipo, situarse en un plano de igualdad científica» con aquellos otros*

que han emitido su dictamen cualificado y fundado que «no solo califica un proyecto en su índole abstracta, sino que también valora la inversión prevista y los gastos en que se concreta».

7. Al ser el informe del EAI recabado por el órgano actuario, no puede ser valorado como si fuera una pericial, citando como precedente la Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 4ª nº 202/2022, de 17 de febrero.

8. A mayor abundamiento, la Sala recuerda que el EAI *«ha participado en la génesis misma del acto de liquidación objeto de impugnación jurisdiccional, lo que agrava extraordinariamente la sospecha de falta de imparcialidad de su contenido».*

La creación puramente administrativa, en palabras de la Sala, *«refuerza la idea del endeble valor probatorio de estos informes autoemitidos»*, conllevando una quiebra de la imparcialidad que se añade a la ausencia total de las garantías propias de la prueba judicial: falta de contradicción procesal, juramento o promesa, selección del perito y advertencia sobre la posible responsabilidad, incluso penal.

9. El EAI se inserta en la estructura jerárquica del órgano actuario, por lo que *«está manifiestamente en situación de dependencia jerárquica o vertical»*, a diferencia de la posición del órgano que ha emitido el IMV, *«que cuenta con cierta autonomía con respecto a la Administración activa y, desde luego, ajeno a la relación jurídica tributaria».* De una manera lapidaria, la Sala afirma que *«quien es parte no es imparcial».*

10. Interpretando el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003, que regula los efectos de los IMV, y que se ha mantenido inalterado bajo la vigencia del TRLIS y de la actual LIS, la Sala afirma que *«la competencia de inspección y control que la norma concede a la AEAT versa sobre la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable, su relación con los proyectos examinados etc., pero no autoriza, (...), a vaciar de contenido la potestad que la misma norma atribuye a un órgano distinto».*

A juicio de la Sala, la actuación de la AEAT ha supuesto una *«auténtica recalificación de las actividades, desdeñando los informes vinculantes»*, con el resultado de que *«se ha volatilizado por completo el efecto vinculante del informe».*

11. La calificación como innovación y la precisión de si los gastos incurridos son subsumibles en el concepto de *«diseño industrial e ingeniería de procesos de producción»* es una cuestión *« eminentemente probatoria y de carácter técnico ».*

De acuerdo con la interpretación que la Sala hace del artículo 35.4 del TRLIS, el IMV es *«un elemento privilegiado para calificar tanto la actividad de innovación tecnológica como para definir el gasto deducible, cuyo valor probatorio no puede quedar desactivado por un simple informe interno emitido por el equipo de apoyo informático».* Adicionalmente, la interpretación de la Sala a quo, y de la propia Abogacía del Estado, a juicio del TS, *«Juce sin problemas la reivindicación de una potestad omnímoda de la AEAT para calificar a su voluntad los proyectos amparados en un informe vinculante, como si tal vinculación no obligara*

a ésta, en todos sus aspectos». Todo ello, nuevamente, atendiendo a la redacción vigente en el TRLIS.

12. Ahondando en el análisis, a juicio del TS, la actuación de la AEAT contraría el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Llama la atención sobre el hecho de que la Administración tributaria *«acepta tal calificación pero, en la práctica, niega la aplicación de la deducción declarada, (...) creando en el contribuyente una situación de grave inseguridad jurídica»* que puede llegar a la desnaturalización de los fines de estímulo perseguidos por el Legislador con la deducción. A modo de conclusión de este razonamiento, el TS considera que carecería de sentido que quien se propone efectuar inversiones *«no pudiera tener confianza legítima en la validez de un informe que es vinculante por ministerio de la Ley hasta que pasara por el filtro del non obstat tributario»*.

13. Nuevamente, y sobre el principio de personalidad jurídica única de la Administración, el TS señala que quedaría comprometido si, como ha sucedido, ante unos mismos hechos, órganos diferentes de la misma Administración, han llegado a conclusiones *«no sólo distintas, sino antagónicas»*.

14. El TS reivindica el criterio de coordinación entre Administraciones, consagrado en el artículo 103 de CE. A renglón seguido realiza una afirmación muy relevante ya que, al margen del desconocimiento del valor vinculante del IMV que le asignaba el artículo 35.4 del TRLIS, *«el hecho de que el otro que se le ha tratado de oponer, de forma antagónica, lo haya sido por personas cuya solvencia profesional y técnica no conocemos y que, además, se insertan en la propia Administración - y en el órgano comprobador -, no hace sino añadir nuevas razones para complementar las que ya de por sí serían suficientes para desdeñar la regularización afrontada»*.

15. Se recuerda un antecedente jurisprudencial contenido en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 12 de enero de 2014, donde se concluyó que *«sin ese informe técnico, ni la Inspección, ni el órgano revisor pueden determinar si los proyectos cumplen los requisitos para el disfrute de la deducción»*.

16. Por último, la Sala afea que el cambio de criterio de la Sala a quo se haya basado en el informe de la EAI, que se ha vertido en documento emitido por un solo funcionario, obviando los informes vinculantes del MICINN, a pesar de su relevancia técnica y sus efectos.

4. Análisis

La jurisprudencia glosada, tal y como se ha subrayado anteriormente, pone en valor la diferencia de redacción entre lo dispuesto por el artículo 35.4, *in fine* del TRLIS y lo dispuesto en la actual LIS.

No obstante lo anterior, conviene analizar con mayor detenimiento lo que regula el apartado cuarto del citado artículo 35 en ambos textos legales.

En concreto se establecen tres letras en dicho apartado, referidas a tres situaciones distintas en las que el contribuyente puede aportar un IMV.

En el apartado a), a los efectos de aplicar la deducción, se podrá aportar un IMV para calificar las actividades como I+D o It. Expresamente se dice que el IMV tendrá carácter vinculante. La redacción es idéntica, tanto en el TRLIS, como en la LIS.

En el apartado b), a los efectos de obtener una consulta vinculante sobre la interpretación y aplicación de la deducción, se podrá aportar un IMV para calificar las actividades como I+D o It. Expresamente se dice que el IMV tendrá carácter vinculante. La redacción es idéntica, tanto en el TRLIS, como en la LIS.

En el apartado c), a los efectos de solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D o It, se podrá aportar un IMV para calificar las actividades como I+D o It, así como para la «identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades». Y aquí sí que el TRLIS establecía la vinculación, sin limitación; y la LIS, lo limita a la calificación.

No consta, de la lectura de las SSTs, que el origen del litigio sea la solicitud de un acuerdo previo de valoración, sino que estaríamos ante un caso de aplicación de la deducción.

Esta circunstancia, unida a la fundamentación jurídica, y algunos de los «*obiter dicta*» contenidos en la misma, debería llevar a la conclusión de que esta jurisprudencia, en un futuro (esperemos que próximo), debe ser ampliada o reforzada, extrapolándose a los supuestos en los que fuere de aplicación la LIS de 2014, siempre y cuando estemos ante IMV emitidos «*en aplicación de la deducción*».

Mientras tanto, en las siguientes semanas a la publicación de esta nueva jurisprudencia, el TEAC ya ha emitido dos relevantes resoluciones.

La primera de ellas, la 00199/2022/00/00, de 21 de octubre de 2024. En ella, cambia su criterio, de acuerdo con la jurisprudencia del TS analizada, pero sólo en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004.

En esta resolución se corrige una deducción generada en sede de una Agrupación de Interés Económico Europeo (no participando en un esquema de «*tax lease*»), estimando en parte la reclamación, por la parte de la deducción generada en el 2014, período de vigencia del TRLIS de 2004, pero no en los ejercicios 2015 y 2016.

En estos ejercicios se da la particularidad de que se modifica la cuantificación de la deducción, toda vez que la AEAT considera acreditado, y así lo refrenda el TEAC, que «*los proyectos objeto de certificación no fueron los proyectos realmente ejecutados por la entidad*».

Es decir, que estaríamos ante una suerte de «*inventos inventados*» que, no obstante, fueron objeto de certificación, tanto por la entidad acreditada por ENAC, como por el IMV del Ministerio.

La segunda de ellas, la 02397/2024/00/00, de 19 de noviembre de 2024, en el que reitera el criterio de su resolución anterior, se refiere a un caso de «*tax lease*», donde una entidad aplica la deducción, por medio de su participación en

una Agrupación de Interés Económico, suponiendo la imputación de esta deducción, así como de una base imponible negativa, la recuperación y rentabilidad de una inversión previa, destinada a monetizar las deducciones de I+D+i de una entidad que desarrolla un proyecto.

En ambas resoluciones, el TEAC aplica, de manera milimétrica la jurisprudencia del TS, sobre la base de verificar si resulta de aplicación el TRLIS de 2004 o la LIS de 2014.

Sin embargo, por parte del TEAC, no se utiliza ninguno de los parámetros analizados, de manera profusa y detallada, por las sentencias del TS, y que afectan a cuestiones tan fundamentales como la *«prueba autocreada»*, el principio de *«personalidad jurídica única»*, la seguridad jurídica o la falta de capacitación técnica por parte de los funcionarios de la AEAT para dirimir cuestiones científico-técnicas.

A juicio de quien suscribe este análisis, lo fundamental radica en la siguiente afirmación contenida en el STS de 08/10/2024: *«no es aceptable una exégesis de que el término vinculante debe ser entendido como no vinculante»*.

Por todo ello, los IMV, *«en aplicación de la deducción»*, de acuerdo con el artículo 35, tanto del TRLIS como de la LIS, son vinculantes.

Claro que, como sucede con la superposición cuántica, ahora estemos concluyendo parcialmente que dicha vinculación no puede predicarse de los ejercicios en que resulte de aplicación la LIS de 2014.



Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Elizabeth Gil García
Universidad de Alicante

José Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

LA DIRECTIVA DAC6 SOMETIDA A UN TEST DE VALIDEZ A LA LUZ DE LA CARTA EUROPEA DE DERECHOS FUNDAMENTALES: LA STJUE DE 29 JULIO 2024 EN EL ASUNTO C-623/22, BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Jose.calderon@udc.es

ORCID 0000-0001-7973-2869

<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Resumen

Esta sentencia del TJUE viene a validar a grandes rasgos el sistema de reporting establecido por la Directiva UE «DAC6», frente a su cuestionamiento general y específico con arreglo a los principios de legalidad ordinaria y penal y el derecho a la intimidad en los términos establecidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

El TJUE, a través de este pronunciamiento, perfila el sistema dual de comunicación y notificación de los profesionales del Derecho comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva DAC6, matizando los principios recogidos en su precedente de 8 de septiembre 2022 C-694/20. Esta jurisprudencia termina desarrollando y concretando, en este contexto, la protección del secreto profesional del abogado en relación con obligaciones de comunicación de información con el Fisco que puedan proyectarse sobre información obtenida en el curso de sus actividades de asesoramiento y defensa jurídica.

De acuerdo con este pronunciamiento del Tribunal de Justicia podría mantenerse que los «abogados» en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, terminan siendo los profesionales del Derecho que gozan de una mayor protección regulatoria, al resultar beneficiados por el secreto profesional (abogado-cliente) en el marco del ejercicio de las actividades asesoramiento y defensa de clientes en relación con asuntos jurídico-tributarios, cuando menos en el marco y a los efectos de la aplicación de la DAC6.

Palabras clave

Directiva 2011/16/UE (DAC6)- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; Intercambio de información automático- Secreto profesional de los abogados

Abstract

This ruling of the CJEU broadly validates the reporting system established by the EU Directive 'DAC6', in the face of its general and specific questioning in accordance with the principles of ordinary and criminal legality and the right to privacy in the terms established in the European Charter of Fundamental Rights.

In this ruling, the CJEU outlines the dual system of communication and notification of legal professionals falling within the scope of application of the DC6 Directive, clarifying the principles set out in its precedent of 8 September 2022 C-694/20. This case law ends by developing and specifying, in this context, the protection of the lawyer's professional secrecy in relation to obligations to communicate information to the Treasury that may arise from information obtained in the course of his legal advice and defence activities.

According to this ruling of the Court of Justice, it could be maintained that 'lawyers' within the meaning of Article 1(2)(a) of Directive 98/5, end up being the legal professionals who enjoy greater regulatory protection, as they benefit from professional secrecy (lawyer-client privilege) in the context of the exercise of the activities of advising and defending clients in relation to legal-tax matters, at least in the context and for the purposes of the application of the DAC6.

Keywords

Directive 2011/16/EU (DAC6)-Charter of Fundamental Rights of the European Union; Automatic exchange of information-Legal professional privilege-attorney-client privilege

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de Hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y Relevancia para España
5. Bibliografía

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 29 de julio de 2024, C-623/24, aborda una petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour constitutionnelle* de Bélgica. El caso se centra en la validez de ciertas disposiciones de la Directiva 2011/16/UE, modificada por la Directiva (UE) 2018/822, en relación con la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y el intercambio automático de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresivos (DAC6).

El litigio principal involucra a la Belgian Association of Tax Lawyers y otros demandantes contra el Primer Ministro de Bélgica. Los demandantes cuestionaron la validez de la ley belga que transpone la Directiva 2018/822, argumentando que ciertas disposiciones violan principios fundamentales de la Unión Europea (Carta Europea de Derechos Fundamentales de 2007, CEDF), incluyendo el derecho al respeto de la vida privada y los principios de igualdad de trato y no discriminación.

El marco jurídico se refiere a normas que conforman el Derecho de la UE y la legislación belga:

- **La Directiva 98/5/CE** que facilita el ejercicio permanente de la profesión de abogado en un Estado miembro distinto de aquel en el que se haya obtenido el título.
- **La Directiva 2011/16/UE** que establece un sistema de cooperación entre las autoridades fiscales nacionales de los Estados miembros para el intercambio de información con fines fiscales.
- **La Directiva 2018/822** que introduce la obligación de comunicar información sobre mecanismos fiscales transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva; y
- **Ley belga de 20 de diciembre de 2019** que transpone la Directiva 2018/822, modificando varios códigos fiscales belgas.

2. Supuesto de Hecho

Contexto y Procedimiento

El caso se originó a partir de una petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour constitutionnelle* (Tribunal Constitucional, Bélgica) el 15 de septiembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2022. Esta petición se presentó en el contexto de varios litigios entre la *Belgian Association of Tax Lawyers* y otras partes contra el Primer Ministro de Bélgica, con la intervención de varias organizaciones y gobiernos europeos.

Partes Involucradas

Las partes involucradas en el litigio vendrían a ser las siguientes:

- ***Belgian Association of Tax Lawyers***
- ***Ordre des barreaux francophones et germanophone***
- ***Orde van Vlaamse Balies***
- ***Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten***
- ***Premier ministre/Eerste Minister***

Además, intervinieron en el procedimiento:

- ***Conseil des barreaux européens AISBL***
- ***Conseil national des barreaux de France***
- ***Gobiernos de Bélgica, Chequia, España y Polonia***
- ***Consejo de la Unión Europea***
- ***Comisión Europea***

Marco Jurídico

El caso se centra en la **Directiva 2011/16/UE**, modificada por la **Directiva (UE) 2018/822**, que establece un sistema de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, incluyendo el intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos sujetos a comunicación de información.

Cuestiones Prejudiciales

El Tribunal Constitucional de Bélgica planteó cinco cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, que abordan la validez de la Directiva 2018/822 en relación con varios principios y derechos fundamentales de la Unión Europea, incluyendo las siguientes:

1. **Igualdad de Trato y No Discriminación:** Si la Directiva 2018/822 infringe los principios de igualdad de trato y no discriminación al aplicar la obligación de comunicar información a todos los impuestos, no solo al impuesto sobre sociedades.
2. **Seguridad Jurídica y Legalidad en Materia Penal:** Si los conceptos utilizados en la Directiva son suficientemente claros y precisos para cumplir con los principios de seguridad jurídica y legalidad en materia penal.
3. **Claridad en los Plazos de Comunicación:** Si la Directiva es suficientemente clara en cuanto al momento en que comienza a correr el plazo para la comunicación de información.

4. **Secreto Profesional y Notificación:** Si la obligación de notificación impuesta a los intermediarios que se acogen al secreto profesional es compatible con el derecho al respeto de la vida privada.
5. **Proporcionalidad de la Obligación de Comunicación:** Si la obligación de comunicar información es proporcionada y justificada en relación con los objetivos perseguidos.

3. Fundamentos de Derecho

Primera Cuestión Prejudicial: Igualdad de Trato y No Discriminación

El Tribunal de Justicia examinó si la Directiva 2018/822 infringe los principios de igualdad de trato y no discriminación al aplicar la obligación de comunicar información a todo tipo de impuestos, y no solo al impuesto sobre sociedades. El Tribunal concluyó que la Directiva no infringe estos principios porque la planificación fiscal agresiva puede ocurrir en diversos ámbitos fiscales, no solo en el impuesto sobre sociedades. Además, razona el TJUE que la Directiva DAC6 se aplica de manera uniforme a todos los impuestos, excepto el IVA, los aranceles aduaneros y los impuestos especiales, que están regulados por otras normativas del Derecho de la Unión.

El TJUE reafirmó la vigencia y aplicación en este contexto de los principios de no discriminación (art.21 CEDF) y de igualdad de trato (art.20 CEDF), poniendo de relieve cómo situaciones comparables no pueden ser tratadas de forma diferente, en tanto que situaciones diferentes no deben ser tratadas de manera idéntica, a menos que concurra un fundamento objetivo que lo justifique. Partiendo de tal premisa, el TJUE considera que el legislador europeo ostenta un amplio margen regulatorio en los términos previstos en el TFUE, a efectos de instrumentar una regulación común europea dirigida a prevenir montajes de elusión fiscal.

Y en esta misma línea, el Tribunal de Justicia mantiene que en tanto en cuanto la articulación de montajes de elusión fiscal no está circunscrita al impuesto sobre sociedades, puede considerarse que resulta válido definir medidas de prevención de la planificación potencialmente abusiva que trasciendan de tal impuesto.

El mismo razonamiento es utilizado por el Tribunal de Justicia para fundamentar el amplio ámbito de aplicación de las obligaciones de comunicación de montajes transfronterizos potencialmente constitutivos de planificación fiscal agresiva; de hecho, tal amplitud se considera que permite defender más fácilmente la consistencia de la regulación articulada a través de la Directiva 2018/822 con los principios de igualdad y no discriminación.

Segunda y Tercera Cuestión Prejudicial: Seguridad Jurídica y Legalidad en Materia Penal

El Tribunal de Justicia analizó en las cuestiones segunda y tercera si los conceptos utilizados en la Directiva son suficientemente claros y precisos para

cumplir con los principios de seguridad jurídica y legalidad en materia penal. Los conceptos en cuestión que fueron objeto de análisis atañen a los referidos a los siguientes términos: «mecanismo», «intermediario», «participante», «empresa asociada», «transfronterizo», «señas distintivas» y «criterio del beneficio principal».

El TJUE concluyó que estos conceptos están definidos en la DAC6 de forma suficientemente clara y precisa. Razona el Tribunal que, aunque la Directiva utiliza términos amplios, la regulación permite de forma razonable a los operadores económicos comprender sus obligaciones y prever las consecuencias de sus acciones. A este respecto, el Tribunal de Justicia pone en valor que la terminología empleada en la DAC6 esté alineada con la utilizada en estándares internacionales como las *OECD's CRS Model Rules*.

Llama la atención el TJUE sobre la definición de «mecanismo» (*arrangement*) y la distinción entre un «mecanismo» y una «serie de mecanismos». Un mecanismo se define de forma amplia incluyendo cualquier operación, transacción, negocio o estructura cuyo objetivo sea la planificación fiscal. El hecho de que el concepto de «mecanismo» se defina de forma amplia se considera adecuado en conexión con la finalidad de la DAC6, ya que ello permite capturar todo tipo de prácticas de planificación fiscal, que de otra manera escaparían el control fiscal, según el TJUE. En este orden de cosas, el Tribunal clarificó que si un «mecanismo» u operación específica que forma parte de una serie de operaciones conectadas cumple con los criterios que determinan la obligación de comunicación de los mecanismos transfronterizos, los intermediarios fiscales o el contribuyente, según proceda, deben comunicar tales mecanismos de forma independiente o separada, en tanto que si ello no sucede, se estará a la comunicación del mecanismo que sí cumpla tales criterios.

En el mismo sentido, el Tribunal de Justicia considera que la Directiva DAC6 establece claramente los plazos y las condiciones bajo las cuales debe comunicarse la información, garantizando así la seguridad jurídica. De esta forma, se considera que el cómputo del *reporting period*, a partir del día después a que aquél que un mecanismo está disponible para su ejecución, o está listo para tal puesta en marcha, o su primer paso se ha llevado a cabo, cumple con los condicionantes para ser compatible con los principios de legalidad ordinaria y de legalidad en materia penal. La misma conclusión se extiende en relación con el cómputo del plazo de comunicación de los mecanismos respecto de los que un intermediario fiscal hubiera colaborado a partir de actividades de asesoramiento.

Finalmente, el TJUE analizó si tales obligaciones de comunicación establecidas en la DAC6 son o no compatibles con el derecho a la intimidad y vida privada protegido por el art.7 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Básicamente se cuestionaba si la interferencia que resulta de las obligaciones de comunicación establecidas por la DAC6 sobre el referido derecho fundamental, está justificada considerando su alcance e imprecisa regulación, de suerte que el Tribunal de Justicia volvió a pronunciarse a favor de la compatibilidad de esta regulación con el referido derecho a la intimidad y vida privada de las personas.

Cuarta Cuestión Prejudicial: Secreto Profesional y Notificación

El Tribunal de Justicia examinó en este contexto si la obligación de notificación impuesta a los intermediarios por la DAC6 resulta compatible con el secreto profesional de los abogados.

Este análisis parte del doble sistema de comunicación de información que establece la DAC6, a saber: por un lado, los intermediarios, con carácter general, deben comunicar directamente la información referida a los mecanismos transfronterizos a los que se refiere la DAC6, remitiendo tal información a las autoridades fiscales competentes; por otro lado, excepcionalmente, tales intermediarios pueden invocar una excepción o dispensa (waiver) en relación con la comunicación de la información a la que se refiere la DAC6 si tal obligación de comunicación vulnerara o afectara a su obligación legal de secreto profesional de acuerdo con la legislación nacional aplicable. En estos casos, los intermediarios están obligados a notificar sin demora a cualquier otro intermediario o en su defecto al contribuyente, tal circunstancia, de manera que son éstos los que eventualmente deben proceder a comunicar la información requerida con arreglo a la DAC6.

El Tribunal de Justicia se enfrentó a la cuestión planteada partiendo de su jurisprudencia previa establecida en la sentencia dictada en el asunto *Orde Van Vlaamse Balies and Others* (STJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20), donde declaró que la relación abogado-cliente disfruta de una protección específica debido al papel que desempeñan los abogados en el sistema judicial, de acuerdo con el ordenamiento y tradición jurídica de todos los Estados miembros. De acuerdo con ello, el TJUE concluyó que un abogado no puede ser obligado a notificar a otro intermediario que no es su cliente, de sus obligaciones de comunicación de acuerdo con la DAC6 ya que ello resultaría contrario al art.7 CEDF; en estos casos, el abogado sólo debería notificar a su cliente. La aplicación, por tanto, de la dispensa o waiver por un abogado, excluyendo su obligación de comunicación de información ex DAC6, queda reemplazada por la obligación de notificación de tal circunstancia a su cliente, y no a otro intermediario.

En la presente sentencia (29 julio de 2024), el TJUE reafirmó que la referida obligación de notificación a otro intermediario no debe aplicarse a los abogados debido a la protección específica del secreto profesional, yendo por tanto más allá del derecho a la intimidad de los clientes derivado del art. 7 CEDF. Sin embargo, esta protección (la sustitución de la obligación de comunicación por una de notificación) no se extiende automáticamente a otros profesionales, como asesores fiscales, sino sólo (exclusivamente) a aquellos profesionales (no abogados) que disfrutaban de un estatus asimilable o comparable al de los abogados estando habilitados por la legislación nacional para representar legalmente a sus clientes en juicios ante los tribunales (procedimientos judiciales).

La excepción, dispensa o waiver de la que disfrutaban los abogados en relación con las obligaciones de comunicación con arreglo a la DAC6, se clarifica, delimitándose de forma estricta tal excepción a favor de profesionales que disfruten de un estatuto comparable al de los abogados, con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro de que se trate.

Ahora bien, el TJUE matiza que los abogados que invocan el secreto profesional y pueden excluir la obligación de comunicación de información derivada de la DAC6, y reemplazarla por una notificación a su cliente (y no a otro intermediario), de forma acorde con el art.7 de la CEDF (matizando lo declarado en la STJUE de *Orde Van Vlaamse Balies and Others* (STJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20), no se extiende a estos otros profesionales (no abogados) que disfrutan, de acuerdo con la legislación nacional de un estatus comparable al poder representar legalmente a sus clientes en los tribunales, de suerte que tal excepción (régimen de notificación al cliente por el abogado intermediario habiendo invocado el secreto profesional del abogado), sólo aplica a las personas que ejercen su actividad profesional con uno de los títulos mencionados en el art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5.

Quinta Cuestión Prejudicial: Proporcionalidad de la Obligación de Comunicación

El Tribunal de Justicia evaluó si, desde la perspectiva del art.7 CEDF, la obligación de comunicar información es proporcionada y justificada en relación con los objetivos perseguidos. La obligación de comunicar información implica revelar a la Administración tributaria datos sobre el diseño y la ejecución de mecanismos fiscales potencialmente agresivos. El Tribunal concluyó que esta obligación es adecuada para lograr los objetivos de lucha contra la planificación fiscal agresiva y la evasión fiscal, y no va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos. La información requerida es específica y necesaria para que las autoridades fiscales puedan reaccionar rápidamente y de manera efectiva.

Conclusión final del TJUE

El Tribunal de Justicia declaró que el examen de las cuestiones planteadas no ha revelado ningún elemento que afecte la validez de la Directiva 2011/16/UE, modificada por la Directiva (UE) 2018/822, a la luz de los principios y derechos fundamentales invocados.

4. Análisis y Relevancia para España

Esta sentencia reafirma, con carácter general, la validez de las disposiciones de la Directiva 2018/822 (DAC6) en el contexto de la cooperación fiscal y del intercambio automático de información tributaria sobre mecanismos transfronterizos potencialmente abusivos, subrayando la importancia de estas medidas para combatir la planificación fiscal agresiva y garantizar la equidad tributaria en la Unión Europea.

La jurisprudencia establecida a través de esta sentencia debe conectarse tanto con otros pronunciamientos en la materia, notablemente con la STJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20 *Orde Van Vlaamse Balies and Others*¹, y en menor medida con la STJUE de 26 de septiembre 2024 *F SCS* (C-432/23), dictada con posterioridad.

¹ Esta sentencia del TJUE motivó la suspensión cautelar el art.45.4.b) RGAT, por parte del TS, a través del auto de 27 febrero 2023.

Esta sentencia del TJUE, de 29 de julio 2024, vendría a validar a grandes rasgos el sistema de reporting de la DAC6, desde la perspectiva del art.7 de la CEDF, por más que tal validación se produzca tras la modulación relevante derivada de lo establecido en la sentencia de 8 de septiembre 2022 C-694/20². El TJUE en su pronunciamiento de julio de 2024, analiza las obligaciones de comunicación y notificación de los intermediarios abogados (y no abogados, desde el ángulo o perspectiva de la protección del secreto profesional del abogado derivada del art.7 CEDF, evidenciando la relevancia e impacto de la dispensa o «waiver» de la DAC6 que debe permitir a los abogados excluir la obligación de comunicación derivada de esta DAC6 y reemplazarla por una notificación a su cliente; tal waiver o dispensa no puede ser invocada por otros profesionales del Derecho que no ostenten la condición de abogado en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, aunque es cierto que los Estados miembros pueden permitir que determinados profesionales (no abogados) puedan aplicar la exclusión o dispensa del derecho de comunicación en el sentido resuelto en la respuesta dada por el TJUE a la cuestión cuarta de la sentencia que estamos comentando.

El TJUE termina optando por una posición que no puede calificarse como excesivamente garantista de los derechos de los obligados tributarios, en relación con los principios de legalidad ordinaria y penal o de seguridad jurídica, considerando la imprecisa redacción de las disposiciones de la DAC6 que imponen amplios deberes de colaboración a un conjunto muy amplio de profesionales del Derecho, que deben analizar de forma casuística si las operaciones en las que intervienen pueden caer o no en el marco de estas amplias obligaciones de comunicación cuyos presupuestos de aplicación pivotan sobre conceptos ambiguos, imprecisos e incluso extraños a la tradición jurídica nacional. En cierta medida, la sentencia de 29 julio 2024 refleja un momento donde el pén-

2 La protección del secreto profesional que se proyecta sobre las comunicaciones entre los abogados y sus clientes se construye principalmente atendiendo al fundamento del derecho a la intimidad de sus clientes que confían en la confidencialidad de sus comunicaciones recíprocas; tal protección resulta del art.7 CEDF y del art.8 CEDH. No obstante, el secreto profesional de los abogados-clientes también está protegido en sí mismo atendiendo al derecho de defensa jurídica y el propio papel de los abogados en el sistema judicial de una sociedad democrática en un Estado de Derecho, de acuerdo con el propio art.7 CEDF. Ahora bien, el ángulo dominante de protección del secreto profesional en el contexto de las obligaciones derivadas de la DAC6, posee relevancia a efectos un conjunto de cuestiones, como la dispensa y el alcance de la protección de la confidencialidad de la documentación intercambiada entre abogados (y no abogados) y clientes; la protección derivada del derecho a la intimidad se proyecta sobre el asesoramiento prestado por todo tipo de profesionales (no sólo abogados), y determina un derecho-deber de confidencialidad que favorece y puede ser invocado por el cliente. La jurisprudencia constitucional española ha conectado el fundamento de la protección del secreto profesional abogado-cliente, tanto con el derecho fundamental de la intimidad del art.18.1 CE, como con el derecho a la tutela judicial efectiva (derecho de defensa y la regulación del derecho a no declarar sobre hechos presuntamente delictivos resultando aplicable el secreto profesional) del art.24.2 CE (ATC 600/1989 y STC 114/1984, comentada ampliamente por el profesor Palao Taboada («Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública» en *Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas, 2018, pp.459 y ss). La jurisprudencia del TJUE, derivada de las sentencias de 29 de julio y 26 septiembre 2024, combinan la fundamentación de la protección del secreto profesional derivada del art. 7 CEDF, a partir del derecho a la intimidad y el derecho de defensa jurídica. Cabe apuntar en este orden de cosas cómo los datos obtenidos por la administración tributaria en ejercicio de sus potestades están cubiertos por la cláusula de secreto tributario, de manera que mantienen siguen conservando un carácter confidencial que afecta al «circulo de acceso» y a la «esfera de uso» de tal información; véase el art.95 de la LGT, y nuestra obra: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, 2009.

dulo regulatorio y jurisprudencial se ha situado en un punto donde se sobreprotege la lucha contra la planificación fiscal agresiva frente a los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes.

Es cierto que el TJUE termina protegiendo el contenido esencial del secreto profesional de los abogados en el contexto de la DAC6, pero tal protección se hace pivotar sobre el art.7 CEDF (en su dimensión de secreto comunicaciones abogado-cliente), y se configura como una suerte de última frontera o muro de Adriano que protege el sistema legal y el derecho de defensa jurídica frente a un escenario de abrupta demolición.

De acuerdo con este pronunciamiento del Tribunal de Justicia podría mantenerse que los «abogados» en el sentido del art.1, apartado 2, letra a) de la Directiva 98/5, terminan siendo los profesionales del Derecho que gozan de una mayor protección regulatoria, al resultar beneficiados por el secreto profesional (abogado-cliente) en el marco del ejercicio de las actividades asesoramiento y defensa de clientes en relación con asuntos jurídico-tributarios, cuando menos en el marco y a los efectos de la aplicación de la DAC6.

No obstante, cabe recordar que la reforma realizada por el legislador comunitario en relación con la DAC, motivada por la STJUE de 8 de diciembre 2022, a través de la Directiva 2023/2226, de 17 octubre 2023 (DAC8), dio nueva redacción al apartado 5 del art.8 bis ter de la DAC para regular la dispensa que ordena, en el sentido de que los abogados cuando actúen como «intermediarios», estando exentos de la obligación de comunicación de información debido a que resulten sujetos al secreto profesional, no deben informar a cualquier otro intermediario que no sea su cliente sobre tal circunstancia; la nueva redacción de la referida cláusula de dispensa de la DAC sigue refiriéndose a «intermediarios» y remitiendo a la legislación nacional de los Estados miembros para que delimiten su secreto profesional. El legislador español, a través de la ley 13/2023, de 24 de mayo, modificó la D.A.24 de la LGT para exigir esa obligación de comunicación solo respecto de quienes sean clientes de los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional; el anteproyecto de ley de transposición de la Directiva 2023/2226 (DAC8) no contempla cambio alguno en este sentido, de manera que tanto la DAC como la legislación española sigue utilizando la terminología de «intermediarios»³, sin diferenciar intermediarios abogados e intermediarios no abogados, tal y como hace el TJUE en alguna de las sentencias comentadas⁴.

3 Véanse a estos efectos la Disposición Adicional Vigésimo Tercera y Cuarta de la LGT (introducida a través de la ley 10/2020), y el RD.243/2021, de 6 de abril. Nótese que la regulación española que implementó la DAC6 utiliza una terminología más genérica, empleando el término «intermediarios», en lugar de diferenciar entre «abogados» e «intermediarios no abogados», aplicando de forma extensiva lo dispuesto en el art.93.5 LGT en este contexto que se refiere a profesionales que presten servicios de asesoramiento y defensa (no necesariamente abogados), de suerte que el TJUE diferencia entre las actividades de asesoramiento y defensa jurídica realizadas por abogados y por no abogados a los efectos de la aplicación de las reglas de dispensa de la obligación de comunicar información.

4 Podría postularse una interpretación de la normativa de desarrollo de la DAC6 a la luz de la sentencia de la Gran Sala del TJUE, de 8 de diciembre de 2022 (C-694/20), en el sentido de que la dispensa en relación con las obligaciones de comunicación y notificación a otros intermediarios, podría invocarse por todo tipo de profesionales que realizaran actividades de asesoramiento jurídico y defensa

A este respecto, cabe apuntar cómo no es extraño encontrar legislaciones de otros países que han extendido la protección que ostentan los abogados a otros profesionales que llevan a cabo actividades de asesoramiento jurídico, limitando de forma similar su deber de colaboración con las autoridades fiscales, al entender que también aquí concurre una relación cubierta por un secreto profesional donde se comunican datos que afectan a la intimidad y derechos de defensa de los clientes, que merecen protección en términos similares.

La jurisprudencia del TJUE establecida en esta sentencia, de 29 de julio 2024, combinada con las de 8 de diciembre de 2022 (C-694/20, *Ordre van Vlaamse Balies*) y de 26 de septiembre 2024 *F SCS*, C-432/23 (comentada igualmente en este mismo número de la RTT), deja muchas cuestiones abiertas y plantea importantes dudas (muy en particular en relación con el alcance de la referida dispensa o excepción a la obligación de colaboración del abogado en el marco de la DAC6), haciendo difícil que inspire una reforma de calado de la regulación española que desarrolle la DAC6, o la propia revisión de la cláusula del art.93.5 LGT a efectos de aplicar esta «jurisprudencia comunitaria», cuando menos allí donde resulte de aplicación el Derecho de la UE⁵.

5. Bibliografía

Calderón Carrero, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Net-Biblio, 2009.

Calvo Vergez, «La transposición de la DAC6 al ordenamiento tributario español», *Forum Fiscal*, nº260

Cortes Torres, «La declaración sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», *RTT*, nº139, 2022.

Delgado Pacheco, «El secreto profesional de los abogados en el ámbito tributario en la reciente jurisprudencia del TJUE», *Blogtributario.garrigues*, 24/09/2024.

(intermediarios abogados y no abogados), estando sujetos al derecho-deber del secreto profesional sobre el contenido de las comunicaciones e información suministrada por el cliente en tal contexto; esta posición pivota sobre la protección del derecho a la intimidad conferida por el art.7 CEDF, art.8 CEDH y art.18.1 CE, sin desconocer cómo el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva están conectados con el secreto profesional de los abogados.

5 Ciertamente, podría considerarse que la jurisprudencia del TJUE en relación con la Directiva DAC6 podría requerir ciertas modificaciones de la legislación española que transpone tal Directiva, sin necesidad de enmendar el art.93.5 LGT, en tanto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la protección del secreto profesional resultante del art.7 CEDF y que se ha producido al margen de lo establecido en la DAC6, posee un alcance más general, pudiendo requerir una revisión del art. 93.5 de la LGT. Sin embargo, pensamos que las dos líneas de jurisprudencia poseen implicaciones sobre la regulación general establecida en el art.93.5 LGT que ordena básicamente el secreto profesional como límite al deber de colaboración con la Administración tributaria, recogiendo una lacónica previsión específica en relación la prestación de servicios profesionales de asesoramiento y defensa. Una revisión de esta cláusula del art.93.5 LGT a la luz de la jurisprudencia comunitaria, evidentemente también tendría que considerar lo dispuesto en la CE (y la jurisprudencia constitucional) y en la Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa (art.16. Garantía de confidencialidad de las comunicaciones y secreto profesional).

Grau Ruiz, A., «El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas sobre transposición de la DAC6?», RTT, n°139, 2022.

Merino Jara, «Secreto profesional en el marco de la DAC6», Forum Fiscal n°257.

Morón Pérez, «La obligación de declarar los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en España y sus límites para los profesionales jurídicos», REDF, n°191.

Palao Taboada («Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública» en *Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas, 2018.

Pantazoupoulos, «Boundaries of Legal Privilege Under DAC6», TNI, March 20, 2023.

PRECISIONES JURISPRUDENCIALES SOBRE EL REGIMEN DE GRUPOS A EFECTOS DEL IVA: LA STJUE DE JULIO DE 2024, C-184/23

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Jose.calderon@udc.es

<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Resumen

Esta sentencia del TJUE contribuye a reforzar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen de fiscal de grupos de IVA, al confirmar la aplicación de la regla de «disregard» que rige en el ámbito de los grupos de IVA, en el sentido de que las operaciones internas entre los miembros del grupo no existen a los fines del IVA, incluso en casos donde tales operaciones tienen lugar entre miembros cuyas «operaciones exteriores» (*output transactions*) están normalmente exentas de IVA.

Palabras clave

IVA-Grupos de IVA-Operaciones exentas

Abstract

This CJEU ruling contributes to reinforcing legal certainty in the application of the VAT group tax regime, by confirming the application of the «disregard» rule governing VAT groups, in the sense that internal transactions between group members do not exist for VAT purposes, even in cases where such transactions take place between members whose «output transactions» are normally exempt from VAT.

Keywords

VAT-VAT Groups-VAT exempt output transactions

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE

Este pronunciamiento del TJUE, de 11 de julio de 2024 en el asunto C-184/23 (*Finanzamt Ty S II*), tiene origen y responde a una cuestión prejudicial planteada por el *Bundesfinanzhof* de Alemania (Tribunal Supremo de lo tributario), en relación con la interpretación de las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE, en materia de IVA, a efectos de analizar si las disposiciones nacionales sobre el régimen de grupos de IVA son conformes con tal normativa europea.

La petición de decisión prejudicial se presentó en el contexto de un litigio entre la administración tributaria alemana y S, una fundación alemana de Derecho Público, en relación con la sujeción de dicha fundación al IVA, en lo que respecta al ejercicio fiscal 2005.

En particular, el *Bundesfinanzhof* preguntó al TJUE si, de acuerdo con la Sexta Directiva de IVA las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA deben estar sujetas al IVA y si la falta de derecho a deducir el IVA por parte del destinatario de la prestación debe tenerse en cuenta para evitar un riesgo de pérdidas fiscales.

2. Supuesto de hecho

La cuestión prejudicial que aborda el TJUE a raíz de la cuestión prejudicial planteada por el *Bundesfinanzhof* alemán surge en el marco de una controversia fiscal entre, por una parte, la administración tributaria alemana y, por otra, S, una fundación alemana de Derecho público que constituye la entidad dominante de una universidad, que también gestiona un centro médico universitario, y de la U-GmbH, de suerte que esta última (U-GmbH) prestó a S servicios de limpieza, higiene, lavandería y transporte de pacientes en 2005. Los servicios de limpieza se prestaron para todo el complejo inmobiliario que constituye el centro médico universitario. En el complejo inmobiliario, S ejerce actividades económicas por las que está sujeta al IVA, pero utiliza las salas de cursos y otras partes de ese complejo para actividades de formación de estudiantes, que ejerce como autoridad pública y para las que no se la considera sujeto pasivo a efectos de la sujeción al IVA. La proporción de la superficie de dicho complejo dedicada a estas últimas actividades asciende al 7,6% de la superficie total del mismo.

En el marco de una inspección tributaria de S, la administración rectificó su liquidación del IVA de 2005; por una parte, consideró que los establecimientos de S constituían una única empresa, de la que S era la sociedad dominante, de manera que procedía una única declaración tributaria y debía dictarse una liquidación tributaria; por otro lado, la administración consideró que, de acuerdo con la normativa nacional del IVA, los servicios de limpieza prestados por U-GmbH a S constituían prestaciones realizadas dentro de la unidad fiscal (*Organschaft*) formada por S y UGmbH y, que, por consiguiente, dichas prestaciones no estaban sujetas al IVA. No obstante, la administración tributaria consideró que, en la medida en que dichas prestaciones se habían realizado para las actividades de S respecto de las cuales no se la consideraba sujeto pasivo, se habían

proporcionado «para fines ajenos a la empresa» y habían dado lugar, a favor de S, a una «prestación de servicios a título oneroso», con arreglo a las normativa nacional que transponía el art.6.2.b) de la Sexta Directiva; ello determinó una regularización del IVA a ingresar por el contribuyente.

Se interpuso un recurso administrativo contra la resolución de la Administración Tributaria, que fue desestimado. Posteriormente, S presentó un recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por el *Finanzgericht* (Tribunal de lo Tributario, Alemania); posteriormente, la Administración Tributaria interpuso un recurso de casación ante el *Bundesfinanzhof*, que planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una petición de decisión prejudicial con el fin de determinar si la normativa alemana relativa a la unidad fiscal era o no conforme con el Derecho de la Unión y si era aplicable el art.6.2.b) de la Sexta Directiva IVA. Tal petición prejudicial dio lugar a la sentencia del TJUE de 1 de diciembre 2022, *Finanzamt T* (C-269/90), donde el Tribunal de Justicia consideró que el art.4.4, párrafo segundo de la Sexta Directiva no se oponía a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único de un grupo a efectos del IVA, a la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo y siempre que tal configuración no conlleve una pérdida de ingresos fiscales. El TJUE declaró, asimismo, que el Derecho de la UE debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que una entidad de este tipo efectúe actividades económicas en las que es sujeto pasivo del IVA y de actividades que se enmarquen en el ejercicio de funciones públicas, respecto de las que no se le considera sujeto pasivo del IVA, en virtud del art.4.5 de la Sexta Directiva, la prestación de servicios, por una entidad que forme parte de ese grupo, que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, letra b), de la citada Directiva.

Así las cosas, el *Bundesfinanzhof (BFH)* consideró necesario plantear de nuevo al TJUE, en el marco del mismo litigio, la cuestión de si las prestaciones realizadas a título oneroso entre las personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA con arreglo a los arts.2, apartado 1, y 4.4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, considerando las dudas que plantea lo declarado en los paras. 77 a 80 de la STJUE de 1 de diciembre 2020 (C-141/20).

Básicamente, el *BFH* se plantea si, en cualquier caso, no procede someter tales prestaciones al IVA en el supuesto de que el destinatario de la prestación no esté autorizado o solo esté parcialmente autorizado a deducir el impuesto devengado o soportado a fin de evitar un «riesgo de pérdidas fiscales», habida cuenta de los principios derivados de las dos sentencias del TJUE de 1 de diciembre 2022 en los asuntos C-141/20 y C-269/20.

3. Fundamentos de Derecho

El Tribunal de Justicia procedió a examinar de forma conjunta las dos cuestiones que planteó el *BFH* y que básicamente se concretaban en lo siguiente:

La primera cuestión pasaba por confirmar si la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo, conforme al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, implica que las prestaciones a título oneroso entre esas personas no están sometidas al ámbito de aplicación del IVA según el artículo 2, punto 1, de dicha Directiva.

Y la segunda cuestión pasaba por determinar si las prestaciones a título oneroso entre esas personas están sometidas al ámbito de aplicación del IVA al menos cuando el destinatario de la prestación no tenga derecho a deducir el impuesto soportado (o solo tenga un derecho a deducción parcial), para evitar un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Interpretación del Artículo 2, Punto 1, y del Artículo 4, apartado 4, Párrafo Segundo, de la Sexta Directiva

El Tribunal de Justicia analizó, en primer lugar, si las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA deben estar sujetas al IVA y si la falta de derecho a deducir el IVA por parte del destinatario de la prestación debe tenerse en cuenta para evitar un riesgo de pérdidas fiscales.

Respecto de la sujeción al IVA de las Prestaciones a Título Oneroso, el TJUE recordó que el artículo 2, punto 1 de la Sexta Directiva establece que están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. Y que según el artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva, los sujetos pasivos son aquellos que realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo.

Precisa el TJUE a este respecto que una prestación de servicios solo está sujeta al IVA si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Para determinar si existe una relación jurídica, procede comprobar si el prestador realiza una actividad económica independiente, en concreto porque asume el riesgo económico derivado de su actividad.

A este respecto, el TJUE puso de relieve cómo cabe plantearse la aplicación de estos principios a las prestaciones intragrupo a efectos del IVA, de cara a responder a las cuestiones planteadas por el *BFH* considerando el marco nacional alemán que implementó la Sexta Directiva IVA. A este respecto se puso de relieve cómo la pertenencia de los miembros a un mismo grupo a efectos del IVA y las reglas específicas previstas en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva son cruciales; la normativa nacional alemana adoptada sobre la base de dicha disposición permite que las entidades vinculadas dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único.

El Tribunal de Justicia se basó en jurisprudencia precedente para fundamentar su pronunciamiento en el caso *Finanzamt T y S*.

En este sentido, el TJUE trajo a colación los criterios establecidos en la sentencia de 22 de mayo de 2008, *Ampliscientifica y Amplifin*, para destacar que la aplicación del régimen previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo de la Sexta Directiva, articulado a nivel nacional, implica que las entidades vinculadas que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejan de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, de manera que pasan a ser constitutivas como un sujeto pasivo único a efectos del IVA. Ello implica que cuando un Estado miembro aplica tal régimen nacional derivado de la referida cláusula de la Sexta Directiva, la entidad o entidades subordinadas establecidas en el interior del Estado miembro de que se trate no pueden ser consideradas sujetos pasivos independientes en el sentido del art.4.1 de la Sexta Directiva.

De la jurisprudencia del TJUE en los casos *Amplifiscientifica y Finanzamt T* (C-269/20) se deduce que la asimilación de un grupo a efectos del IVA a un sujeto pasivo único con arreglo al art.4.4, párrafo segundo de la Sexta Directiva excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen presentando por separado las declaraciones del IVA y sean considerados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para presentar las citadas declaraciones; por lo tanto, tal cláusula presupone necesariamente que, cuando un Estado miembro la aplique, la normativa nacional de transposición lo haga de tal forma que el sujeto pasivo sea único y que se conceda tan solo un número del IVA para el grupo. De acuerdo con ello, el TJUE se alinea con el Abogado General a la hora de afirmar que no procede comprobar el cumplimiento del requisito de independencia en el marco de prestaciones de servicios entre entidades que forman parte de un grupo a efectos del IVA ya que existe un sujeto pasivo único (el grupo a efectos del IVA), de manera que tal prestación no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA en virtud del art.2.1 de la Sexta Directiva.

El TJUE trajo igualmente a colación informes del Comité IVA y Comunicaciones de la Comisión sobre el art.11 de la Directiva 2006/112 del IVA (no aplicable al caso de autos *ratione temporis*), donde se regula el régimen especial de grupos de IVA, poniendo de relieve cómo el tratamiento pasa por la existencia de un sujeto pasivo único que excluye que los miembros del grupo sigan operando, dentro y fuera del grupo, como sujetos pasivos distintos a efectos del IVA.

Sobre el riesgo de pérdidas fiscales referido en la segunda cuestión prejudicial

En cuanto a la cuestión de si procede distinguir el caso particular de que el prestador de tal servicio no pueda invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado, debido a que, en tal caso, existiría un «riesgo de pérdidas fiscales», el TJUE recordó que en el marco de un grupo a efectos de IVA, el referido derecho a deducir el IVA devengado se confiere al propio grupo y no a los miembros. En la misma línea, el Tribunal de Justicia trajo a colación y completó su jurisprudencia precedente derivada de las sentencias de 1 de diciembre 2022 en los asuntos C-141/20 y C-269/20, en el sentido de que una normativa nacional de un Estado miembro podría designar no al propio grupo a efectos del IVA, sino a la entidad dominante de ese grupo para ejercer la función de único sujeto pasivo, siempre y cuando tal designación condujera al mismo resultado, por lo que res-

pecta a los ingresos fiscales, que en el supuesto de que el propio grupo a efectos del IVA estuviera sujeto a dicho impuesto.

En cambio, matiza el TJUE, el referido «riesgo de pérdidas fiscales» al que se refirió el BFH en su segunda cuestión prejudicial no resulta a priori, de la aplicación de requisitos específicos al régimen de grupo a efectos del IVA propios del Derecho de un Estado miembro, sino de la aplicación del sistema común del IVA previsto en la Sexta Directiva y de las reglas relativas a la deducción del IVA devengado o soportado que este establece.

De acuerdo con todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo constituido por personas jurídicamente independientes, pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, designado como sujeto pasivo único por un Estado miembro, no están sujetas al IVA, ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no puede deducirse como impuesto soportado.

4. Análisis y relevancia para España

La jurisprudencia derivada de esta sentencia viene a confirmar los principios que rigen el régimen fiscal de grupos de IVA, en situaciones donde forman parte del referido grupo entidades que realizan operaciones exentas de IVA (*output transactions*) (v.gr, instituciones sociales, fundaciones, hospitales, bancos y aseguradoras, centros educativos, etc), en tanto que soportan IVA con motivo de sus aprovisionamientos o «*input transactions*».

Ciertamente, las conclusiones alcanzadas en este caso por el Tribunal de Justicia están muy conectadas con la legislación alemana de grupos fiscales, pero resultan del análisis de las disposiciones recogidas en la Sexta Directiva de IVA, y, como indica el TJUE, la regulación posterior (Directiva 2006/112) referida al régimen fiscal de grupos de IVA se construye bajo los mismos principios, resultando, por tanto, esta jurisprudencia aplicable a la hora de interpretar la normativa nacional de todos los Estados miembros (incluida la española recogida en el Capítulo IX del Título IX de la LIVA) que regula la fiscalidad de los grupos de IVA.

Como resulta de lo expuesto supra, en el epígrafe precedente dedicado a los fundamentos de la sentencia, el TJUE dictaminó que las entregas de bienes y servicios entre miembros de un grupo de IVA no están sujetas al IVA, incluso si el destinatario de las entregas no puede deducir el IVA en su totalidad. Por lo tanto, si varias personas son reconocidas como un contribuyente del IVA (grupo IVA), no pueden ser reconocidas como contribuyentes separados. El grupo IVA, integrando a todos sus miembros o entidades que forman parte del mismo, presenta una declaración de IVA y tiene derecho a un único número de identificación de IVA.

El TJUE deja claro que una entidad que es miembro del grupo del IVA no realiza una actividad que pueda clasificarse como una prestación de servicios sujeta al IVA a cambio de una contraprestación a otro miembro del grupo IVA. Así, en el asunto *Finanzamt II* el Tribunal de Justicia confirma que las entregas realizadas entre miembros de un grupo de IVA no están sujetas al IVA incluso si el miembro receptor del grupo de IVA no puede deducir íntegramente el IVA soportado.

En último análisis las implicaciones de este pronunciamiento pueden considerarse más fácticas que jurídicas, al confirmar los principios derivados de la jurisprudencia precedente sobre la interpretación de la regulación europea en materia de grupos fiscales del IVA; en cierta medida, la sentencia vendría a reforzar la certidumbre sobre el funcionamiento del régimen de grupos fiscales en relación con ciertos casos donde existía cierta inquietud sobre la interpretación del régimen. Tal incertidumbre afectaba sobre todo a los sujetos pasivos con operaciones de IVA repercutido exentas. En estos sectores suelen existir grupos de IVA. A este respecto, en el caso de que se hubiera dictaminado que las entregas imponibles entre miembros de un grupo están sujetas al IVA, cabría esperar que se generara un aumento de los costes fiscales derivados de ello a los efectos del IVA. En términos de Derecho sustantivo, sin embargo, el TJUE deja claro que las «entregas internas» ya se consideraban totalmente no imponibles.

En suma, la sentencia del TJUE contribuye a reforzar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen de fiscal de grupos de IVA, al confirmar la aplicación de la regla de «*disregard*» que rige en el ámbito de los grupos de IVA, en el sentido de que las operaciones internas entre los miembros del grupo no existen a los fines del IVA, incluso en casos donde tales operaciones tienen lugar entre miembros cuyas «operaciones exteriores» (*output transactions*) están normalmente exentas de IVA.

BONIFICACIONES FISCALES DIRIGIDAS A INSTRUMENTAR OBJETIVOS SISTEMICOS DE POLITICA SOCIAL (CONTRATACIÓN LABORAL PARA TRABAJO EN TERRITORIO NACIONAL) Y LIBRE PRESTACION DE SERVICIOS: LA STJUE DE 26 SEPTIEMBRE DE 2024, C-387/22

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Jose.calderon@udc.es

<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Resumen

Esta sentencia del TJUE constituye un precedente importante al validar medidas nacionales que restringen el ámbito objetivo de aplicación de bonificaciones fiscales del IRPF y reducciones de cuotas de la seguridad social en relación con trabajadores de un sector que desempeñen sus actividades en el territorio de un Estado miembro, excluyendo la aplicación de tales bonificaciones fiscales y reducciones de cotizaciones en situaciones transfronterizas donde las prestaciones de servicios se realizaran efectivamente en el territorio de otro Estado miembro.

El TJUE reconoció que los objetivos de protección social de los trabajadores y sistémicos del mercado laboral nacional pueden constituir una razón imperiosa de interés general, que permite compatibilizar con el Derecho de la UE ciertas medidas fiscales nacionales que articulan diferencias de trato penalizando la realización de actividades o inversiones en el territorio de otros Estados.

Palabras clave

Libre prestación de servicios, diferencias de trato fiscal, política Social

Abstract

This CJEU ruling constitutes an important precedent by validating national measures that restrict the objective scope of application of personal income

tax credits and reductions in social security contributions in relation to workers in a sector who carry out their activities in the territory of a Member State. , excluding the application of such tax credits and contribution reductions in cross-border situations where the provision of services was actually carried out in the territory of another Member State.

The CJEU recognized that the objectives of social protection of workers and systemic of the national labor market can constitute an overriding reason of general interest, which allows national tax measures that articulate differences in treatment by penalizing the performance of activities or activities to be made compatible with EU Law.

Keywords

Free provision of services, Tax Discrimination, Social Policy.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE
2. Supuesto de Hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE

El asunto C-387/22, que motivó el pronunciamiento del TJUE de 26 de septiembre 2024 en el asunto *Nord Vest Pro Sani SRL*, tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Distrito de Satu Mare (Rumanía), en el marco de un litigio entre la entidad Nord Vest Pro Sani SRL y la administración tributaria rumana, en relación con la interpretación de los arts.26 y 56 del TFUE y del art.20 de la Directiva 2006/123, relativa a los servicios del mercado interior.

La cuestión prejudicial sustanciada ante el Tribunal de Justicia versa, por tanto, sobre la compatibilidad con la libre prestación de servicios de medidas nacionales que restringen la aplicación de ventajas fiscales y sociales de que disfrutaban trabajadores que operan en territorio nacional, cuando ejercen sus actividades en otros Estados miembros.

2. Supuesto de Hecho

Nord Vest Pro Sani Pro SRL es una empresa rumana del sector de la construcción que, en el marco de sus actividades, presta servicios, en particular, en Alemania y Austria, desplazando trabajadores al territorio de tales Estados miembros, con el fin de efectuar trabajos de construcción in situ.

La empresa Nord Vest Pro fue objeto de una inspección por parte de las autoridades tributarias rumanas, que concluyó con una liquidación el 10 de mayo de 2021. Las referidas autoridades fiscales consideraron que la empresa había aplicado incorrectamente las exenciones fiscales y reducciones de cotizaciones a los empleados desplazados a Alemania y Austria, al considerar que la normativa nacional únicamente permitía la aplicación de tales bonificaciones en relación con situaciones internas. Las autoridades rumanas denegaron las ventajas fiscales y sociales a los empleados desplazados al extranjero, aplicando tasas impositivas y de cotización más altas. En concreto, la liquidación tributaria dictada determinó una regularización por importe de 331,906 RON (aproximadamente 67,255 euros) debido a la incorrecta aplicación de exenciones fiscales y reducciones de cotizaciones.

Nord Vest Pro, por su parte, se opuso a tal regularización y presentó una reclamación contra la liquidación, que fue desestimada por la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca el 18 de octubre de 2021.

Posteriormente, la empresa interpuso un recurso ante el Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare), que planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la cuestión de si los artículos 26 TFUE y 56 TFUE, así como el artículo 20 de la Directiva 2006/123, se oponen a una normativa nacional que concede ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados que trabajan en el territorio nacional, excluyendo a los desplazados a otros Estados miembros.

3. Fundamentos de Derecho

El TJUE consideró que la cuestión planteada debía analizarse desde la perspectiva del art.56 TFUE (libre prestación de servicios), entendiendo que no resultaba procedente el análisis desde el art.26 TFUE, toda vez que esta disposición solo está destinada a aplicarse de manera autónoma en situaciones que se rijan por el Derecho de la UE para las que el TFUE no prevea normas específicas.

También rechazó a *limine litis* un análisis desde la perspectiva de la prohibición de ayudas de Estado del art.107 TFUE, pese a las dudas planteadas al respecto por la Comisión; el TJUE entendió que correspondía responder a la cuestión prejudicial, ciñéndose a su objeto.

En este mismo orden de cosas, el Tribunal de Justicia también reafirmó la aplicación de la libre prestación de servicios desde la perspectiva del empleador, considerando que no aplicaba la libre circulación de trabajadores, en la medida en que la prestación de servicios consistía en un desplazamiento temporal de los trabajadores por parte del empleador al territorio de otro Estado miembro para desarrollar la actividad de la empresa, sin que tales trabajadores se integraran al mercado de trabajo del Estado miembro de acogida. En estos casos, la jurisprudencia del TJUE viene avalando la aplicación de la libre prestación de servicios.

Sobre la restricción a la libre prestación de servicios

El Tribunal de Justicia comienza recordando que los Estados miembros deben ejercer sus competencias en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En este caso, se centra en la libre prestación de servicios, recogida en el artículo 56 TFUE.

El análisis del Tribunal de Justicia parte de que la normativa rumana establece ventajas fiscales y sociales (exención del impuesto sobre la renta, reducción de cotizaciones a la seguridad social y exención de cotizaciones al seguro de enfermedad) únicamente para los empleados del sector de la construcción que trabajan en Rumanía. Tal normativa se aplica a todas las empresas que operan en tal Estado miembro, siempre que sus empleados ejerzan sus funciones en territorio nacional. No obstante, la normativa nacional controvertida establece un régimen fiscal social diferente en función de que los empleados se trate desempeñen sus tareas en el Estado miembro en cuestión o en otros Estados miembros. Tal configuración discriminatoria en relación con las situaciones transfronterizas posee un efecto restrictivo, según el TJUE, toda vez que tal normativa puede disuadir a las empresas rumanas de prestar servicios en otros Estados miembros, ya que perderían estas ventajas fiscales y sociales, lo que constituye una restricción a la libre prestación de servicios.

Sobre la comparabilidad de situaciones

Para determinar si la diferencia de trato establecida por la normativa rumanana resulta contraria al Derecho UE, debe analizarse si afecta a situaciones objetivamente comparables. Tal test de comparabilidad se verificará, según el Tribunal de Justicia, considerando el objetivo de la normativa, así como su objeto y contenido.

En relación con el objetivo de la normativa, el Tribunal de Justicia señaló que la normativa nacional cuestionada tiene como objetivo aumentar el salario neto de los empleados del sector de la construcción en Rumanía, contribuyendo así a su protección social y abordando las dificultades de mano de obra en el sector.

A efectos de determinar la existencia de situaciones comparables, el TJUE razona que las empresas rumananas que prestan servicios de construcción en Rumanía y las que desplazan trabajadores a otros Estados miembros realizan las mismas actividades y están sujetas a las mismas obligaciones fiscales y de seguridad social. Por lo tanto, se encuentran en situaciones comparables.

Justificación de la restricción y test de proporcionalidad

El Tribunal de Justicia, acto seguido, examinó si la restricción puede estar justificada por razones imperiosas de interés general y si, en caso de concurrir justificación válida, la medida nacional respeta el principio de proporcionalidad.

El gobierno rumano alegó varias causas de justificación de la medida relacionadas con la protección de los trabajadores, el mantenimiento y la promoción del empleo como objetivos legítimos de política social.

Justificación basada en la protección social de los trabajadores

El TJUE, en este contexto, consideró que la protección de los trabajadores y el mantenimiento y promoción del empleo son objetivos legítimos de política social reconocidos por la jurisprudencia comunitaria, destacando que la UE también posee una finalidad económica y social que incluye la mejora de las condiciones de vida y de trabajo y una protección social adecuada.

Ahora bien, acto seguido abordó la cuestión del requisito de la proporcionalidad, toda vez que la normativa debe ser adecuada para garantizar de forma congruente y sistemática la protección social de los empleados del sector de la construcción.

El Tribunal dejó en manos del órgano jurisdiccional remitente la tarea de comprobar si las ventajas fiscales y sociales se repercuten efectivamente en los salarios de los empleados.

La Lucha contra el Fraude Fiscal y el Trabajo Encubierto

El Gobierno Rumano alegó como justificación que la normativa buscaba luchar contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal.

A este respecto, el TJUE declaró que la lucha contra el fraude no puede justificar la exclusión de ventajas fiscales y sociales a los empleados desplazados,

ya que no se puede presumir que la prestación de servicios transfronterizos implique fraude.

Los problemas del Sector de la Construcción en Rumanía

La tercera justificación esgrimida para justificar la normativa nacional discriminatoria se basó en la situación del sector de la construcción en el Estado miembro. Según las autoridades nacionales, el sector de la construcción en Rumanía enfrenta una escasez de mano de obra cualificada debido a la migración de trabajadores al extranjero por razones salariales. Tal alegación constituye una justificación económica desde la perspectiva de la jurisprudencia del TJUE. A este respecto, el Tribunal señaló que aunque los motivos económicos no pueden justificar restricciones a las libertades fundamentales, la mitigación de riesgos sistémicos en un sector crucial puede ser una razón imperiosa de interés general. No obstante, la normativa debe ser adecuada para garantizar de forma congruente y sistemática la viabilidad del sector de la construcción en Rumanía.

A la vista de todas estas alegaciones, el Tribunal concluyó que el artículo 56 TFUE no se opone a una normativa nacional que reserva ventajas fiscales y sociales a los empleados que trabajan en el territorio nacional, siempre que esté justificada por razones imperiosas de interés general y respete el principio de proporcionalidad. La normativa debe ser adecuada para garantizar de forma congruente y sistemática la realización del objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para cumplir tales objetivos.

El Tribunal de Justicia declaró, por tanto, que la normativa rumana puede ser considerada compatible con el artículo 56 TFUE, si cumple con las condiciones mencionadas.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia del TJUE en el caso *Nord Vest* constituye un precedente importante al validar medidas nacionales que restringen el ámbito objetivo de aplicación de bonificaciones fiscales del IRPF y reducciones de cuotas de la seguridad social en relación con trabajadores de un sector que desempeñen sus actividades en el territorio de un Estado miembro, excluyendo la aplicación de tales bonificaciones fiscales y reducciones de cotizaciones en situaciones transfronterizas donde las prestaciones de servicios se realizaran efectivamente en el territorio de otro Estado miembro.

Una cuestión clave en todos estos casos donde el TJUE, podría decirse que excepcionalmente, ha admitido la compatibilidad con el Derecho de la UE de este tipo de medidas que articulan una diferencia de trato en función de la realización de la actividad o la localización de la inversión o de un bien o derecho, o de un punto de conexión corporativo (domicilio social), pasa por la concurrencia de comparabilidad entre las situaciones (internas vs transfronterizas) sobre las que se proyecta la medida nacional prima facie discriminatoria (de iure o de facto).

En este sentido, no han faltado casos donde el Tribunal de Justicia ha excluido la incompatibilidad con el Derecho de la UE, considerando que no existía comparabilidad, esto es, la diferencia de trato no era tal al tratarse de situaciones diferentes. Cabe citar, a título de ejemplo, los casos donde se planteó ante el TJUE si las deducciones en el IRPF e ISD que la normativa neerlandesa establecía en relación con la protección del patrimonio cultural de Países Bajos (v.gr., monumentos del patrimonio histórico-nacional), y que no resultaban aplicables en relación con bienes situados en otros Estados miembros, resultaba o no compatible con el Derecho de la UE; en este contexto, el Tribunal de Justicia, consideró que el objetivo de reservar exclusivamente a los propietarios de monumentos catalogados como parte del patrimonio cultural nacional situados en Países Bajos, una ventaja fiscal cuya finalidad es preservar tal patrimonio cultural nacional era inherente al objetivo de la norma nacional, de suerte que los contribuyentes que poseen bienes situados en Países Bajos y los que los poseen bienes en otros Estados miembros no se encuentran en una situación comparable, considerando la finalidad de la normativa¹.

No obstante, lo normal viene siendo que el TJUE, en este tipo de casos, aprecie la concurrencia de situación comparable y entre a analizar la justificación de la medida y su proporcionalidad, considerando sus objetivos².

Esto es precisamente, lo que aconteció en el caso *Nord Vest*, donde el Tribunal de Justicia entendió que mediaba situación comparable; el TJUE razonó que las empresas rumanas que prestan servicios de construcción en Rumanía y las que desplazan trabajadores a otros Estados miembros realizan las mismas actividades y están sujetas a las mismas obligaciones fiscales y de seguridad social y, por lo tanto, se encuentran en situaciones comparables, considerando los objetivos de las normas aplicables.

Mediando situación comparable y una restricción al ejercicio de una libertad fundamental, como acontece cuando se excluye o limita la aplicación de una ventaja fiscal a situaciones internas, obstaculizando o disuadiendo al operador económico de ejercitar tal libertad fundamental desarrollando su actividad o inversiones en el territorio de otro Estado miembros, el TJUE únicamente admite la compatibilidad con el Derecho UE de tales medidas restrictivas de libertades fundamentales cuando concurren razones imperiosas de interés general, y la medida en cuestión es proporcionada para lograr los objetivos de interés general que persigue.

En el caso *Nord Vest*, la justificación esgrimida por el gobierno rumano estaba basada fundamentalmente en razones imperiosas de interés general relacionadas con la protección social de los empleados del sector de la construcción, la lucha contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal, y los problemas sistémicos del mercado de trabajo nacional en el sector de la construcción.

El TJUE trajo a colación sus precedentes donde ya había reconocido que la UE tiene una finalidad económica y social, de manera que forma parte de su

¹ SSTJUE de 18 de diciembre de 2014, C-87/13; y de 18 de diciembre 2014, C-133/13.

² Véase el estudio de Traversa en relación con esta cuestión y se analiza la jurisprudencia del TJUE en la materia (Traversa, E., «Tax Incentives and territoriality within the EU: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States», *WTJ*, nº3, 2014.

cometido la protección de los trabajadores y la promoción del empleo como objetivos legítimos de la política social, así como la reducción de las perturbaciones en el mercado laboral.

Una vez que se comprobó, como hemos visto más arriba, que las justificaciones esgrimidas por el gobierno rumano encajaban con los objetivos de política social encuadrados en la razón imperiosa de interés general que ha reconocido el TJUE en su jurisprudencia, la cuestión clave radica en comprobar si la normativa nacional es apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la protección social de los empleados del sector de la construcción, al reducir la diferencia salarial existente a escala de la UE y garantizar en particular que las empresas repercutan en la práctica las ventajas fiscales y sociales percibidas sobre los salarios abonados a los empleados con el consiguiente aumento de estos salarios. Tal comprobación le corresponde al órgano nacional remitente de la cuestión prejudicial, es decir, al tribunal rumano que conocía de la controversia fiscal.

Así las cosas, no podemos menos que destacar la relevancia del pronunciamiento del TJUE en el caso *Nord Vest*, a partir del reconocimiento de los objetivos de protección social de los trabajadores y sistémicos del mercado laboral nacional y su encuadramiento en una razón imperiosa de interés general, siendo muy frecuente que se rechace la compatibilidad con el Derecho de la UE de medidas fiscales que articulan diferencias de trato penalizando la realización de actividades o inversiones en el territorio de otros países, al considerarse que tales objetivos o razones económicas, conectadas con el fomento o la promoción de inversiones o actividades en el territorio nacional, no resultan, como regla, compatibles con el Derecho de la UE. A este respecto, cabría mencionar, por ejemplo, un precedente relacionado con la legislación autonómica andaluza, donde el TJUE consideró contrario al TFUE que el IDECA (impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito) contemplara deducciones fiscales cuya aplicación estaba reservada a entidades que tuvieran su domicilio social en el territorio de la comunidad autónoma o, que limitara deducciones fiscales en relación con inversiones destinadas a proyectos realizados en tal comunidad autónoma³.

Ciertamente, este tipo de medidas nacionales que establecen diferencias de trato, directas o indirectas, en función de la localización de inversiones, bienes, domicilio social o de la realización de las actividades no sólo plantea cuestiones sobre su compatibilidad con el Derecho de la UE, sino que también pueden ser analizadas desde una perspectiva constitucional (igualdad tributaria)⁴, por no mencionar la dimensión referida a la potencial aplicación de la prohibición de ayudas de estado recogida en el art.107 TFUE.

En este sentido, no podemos menos que advertir que la jurisprudencia del TJUE en esta materia resulta muy casuística, de manera que la admisibilidad de toda medida nacional que articule incentivos fiscales (o de otra naturaleza) con el objetivo de promocionar actividades o inversiones en territorio nacional, debe ser cuidadosamente analizada, a efectos de verificar su compatibilidad con el Derecho de la UE y con la CE.

3 STJUE de 25 de febrero de 2021, C-712/19, *Novo Banco/Junta de Andalucía*.

4 Véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Constitucional nº96/2002 y 60/2015.

LA PROTECCIÓN DEL SECRETO PROFESIONAL DE LOS ABOGADOS EN EL CONTEXTO DE LA APLICACIÓN DE MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL EUROPEO: LA STJUE DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2024, C-432/23

Jose Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de A Coruña
(España)
Jose.calderon@udc.es
<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>*

Resumen

Esta sentencia posee gran trascendencia práctica en la medida en que el TJUE fija doctrina sobre la protección del secreto profesional de los abogados que realizan actividades de asesoramiento y defensa a clientes, frente a requerimientos de información cursados por autoridades fiscales, a la luz de la Carta Europea de Derechos Fundamentales.

El pronunciamiento del TJUE se produce en relación con procedimientos de intercambio de información rogados puestos en marcha en aplicación de la Directiva 2011/16/UE, estableciendo en este sentido los principios de protección del secreto profesional de los abogados en el marco de inspecciones fiscales, resultando aplicable el Derecho de la UE, pudiendo afectar a lo establecido en la LGT.

Palabras clave

Directiva 2011/16/UE; Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; Intercambio de información previa solicitud; Secreto profesional de los abogados

Abstract

This judgment is of great practical significance insofar as the CJEU establishes doctrine on the protection of the professional secrecy of lawyers

who advise and defend clients against requests for information from tax authorities, in the light of the European Charter of Fundamental Rights.

The pronouncement of the CJEU is produced in relation to procedures for the exchange of information requested in application of Directive 2011/16/EU, establishing in this regard the principles of protection of the professional secrecy of lawyers in the framework of tax inspections, with EU law being applicable, which may affect the provisions of the LGT.

Keywords

Directive 2011/16/EU- Charter of Fundamental Rights of the European Union; Exchange of information on request- Legal professional privilege

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-432/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por la *Cour Administrative* de Luxemburgo en el contexto de un litigio entre un despacho de abogados luxemburgués y la Administración tributaria luxemburguesa, en relación con requerimientos de información cursados por esta última a tales abogados respecto de su asesoramiento en materia de Derecho de sociedades prestado a sus clientes, habiendo sido solicitada tal información por la administración tributaria española a los efectos de una inspección nacional, con arreglo al mecanismo de intercambio de información articulado a través de la Directiva 2011/16/UE.

La cuestión prejudicial planteada ante el TJUE por la *Cour Administrative* de Luxemburgo, suscita la cuestión del alcance e implicaciones derivadas de los arts.7 y 52 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE en relación con requerimientos de información que atañe a comunicaciones entre abogados y clientes, cursados en aplicación de las disposiciones nacionales de los Estados miembros que implementaron la Directiva 2011/16/UE, en materia de intercambio de información tributaria a nivel europeo.

2. Supuesto de hecho

Como acabamos de indicar, la cuestión prejudicial planteada al TJUE por la *Cour Administrative* de Luxemburgo se origina en el contexto de un litigio entre un despacho de abogados luxemburgués y la Administración tributaria luxemburguesa, cuyo origen se encuentra en una decisión de esta última por la que se requería al citado despacho de abogados para que aportase toda la documentación e información disponible sobre los servicios prestados a una sociedad española en el contexto de unas operaciones relativas a la adquisición de una empresa y a la compra de una participación mayoritaria de una sociedad. Este requerimiento venía motivado por una solicitud de información que la Administración tributaria española había cursado a las autoridades tributarias luxemburguesas sobre la base de lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

A la vista del requerimiento recibido, el despacho de abogados respondió por correo electrónico a las autoridades tributarias luxemburguesas manifestando que había prestado labores de asesoramiento jurídico al grupo al que pertenecía la sociedad española y que, por tanto, el secreto profesional le impedía facilitar cualquier información relativa a su cliente. La Administración tributaria luxemburguesa dio respuesta a la citada respuesta mediante un correo electrónico en el que se instaba al despacho de abogados a atender al requerimiento remitido.

El despacho de abogados reiteró su postura a través de un escrito en el que señaló que el asesoramiento prestado en las operaciones objeto del requerimiento no estaba comprendido dentro del ámbito fiscal, sino que se circunscribía al plano del Derecho societario, y manifestó su negativa a proporcionar la información solicitada por cuanto esta se encontraba amparada por el secreto

profesional previsto en el art. 177 del Código Tributario luxemburgués. A este respecto, cabría señalar que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del citado precepto, «podrán [...] negarse a comunicar información: 1. Los abogados y representantes que intervengan en asuntos penales. [...] 3. Los abogados, por lo que atañe a la información que se les hubiera transmitido en el ejercicio de su profesión. 4. Los asistentes o colaboradores de las personas mencionadas en los puntos 1 a 3, por lo que atañe a las circunstancias que hubieran conocido en esa condición». Por su parte, en el apartado 2 de dicho artículo se precisa que «la presente disposición no se aplicará a las personas mencionadas en los puntos 3 y 4 en la medida en que se trate de hechos de los que hayan tenido conocimiento al asesorar o representar a sus mandantes en asuntos fiscales, a menos que se trate de cuestiones cuya respuesta afirmativa o negativa los exponga a un riesgo de acciones penales».

Ante esta negativa, las autoridades tributarias luxemburguesas requirieron nuevamente al despacho de abogados, bajo apercibimiento de multa, para que facilitase toda la información y documentación solicitada. Sin embargo, dicho requerimiento no fue atendido, por lo que, finalmente, la Administración tributaria luxemburguesa impuso una multa al despacho de abogados.

Las decisiones de la Administración tributaria que dieron lugar a este último requerimiento y a la posterior imposición de la multa fueron objeto, respectivamente, de un recurso de anulación y de un recurso contencioso-administrativo ante el *Tribunal administratif* de Luxemburgo por parte del despacho de abogados. En relación con el recurso de anulación, la Colegio de Abogados de Luxemburgo solicitó intervenir en el proceso como parte coadyuvante en apoyo de las pretensiones del despacho de abogados.

El *Tribunal administratif* de Luxemburgo dictó sentencia en virtud de la cual declaró la inadmisibilidad *ratione temporis* del citado recurso de anulación y denegó la intervención como parte coadyuvante del Colegio de Abogados de Luxemburgo. Dicha sentencia fue objeto de apelación ante la *Cour administrative* de Luxemburgo que finalmente decidió admitir el recurso de anulación presentado por el despacho de abogados, así como la intervención en el proceso del Colegio de Abogados de Luxemburgo.

En esencia, y al margen de lo ya señalado en relación con el art. 177 del Código Tributario luxemburgués, desde la óptica del Derecho de la UE, las partes recurrente y coadyuvante sostenían la ilegalidad del requerimiento controvertido en el litigio principal sobre la base de lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del art. 17 de la Directiva 2011/16/UE y en los preceptos correspondientes de la normativa interna de transposición de la citada Directiva en el Derecho luxemburgués, e invocaban la doctrina derivada de la sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, así como lo establecido en el art. 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE). De este modo, al objeto de poder resolver el litigio planteado, la *Cour administrative* de Luxemburgo decidió plantear seis cuestiones prejudiciales al TJUE.

Básicamente, a través de las dos primeras cuestiones prejudiciales, que el TJUE examinó de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente preguntaba

«si el artículo 7 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo».

Mediante las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que también fueron examinadas conjuntamente por parte del TJUE, la *Cour Administrative* de Luxemburgo planteaba, en esencia, *«si la Directiva 2011/16 es inválida a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta en la medida en que esta Directiva no contiene ninguna disposición, más allá de su artículo 17, apartado 4, que, por un lado, permita expresamente una injerencia en las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa solicitud y, por el otro, defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho garantizado en el artículo 7 de la Carta, al tiempo que establece, como se desprende del artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, que corresponde a la normativa de los Estados miembros determinar en qué medida el secreto profesional de los abogados puede ser óbice para una solicitud de información formulada por el Estado miembro requerido».*

Finalmente, a través de las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, que el TJUE examinó nuevamente de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente preguntaba, en esencia, *«si los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el apartado 52 de la presente sentencia, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el artículo 7 de la Carta».*

3. Fundamentos de Derecho

Sobre el alcance de la protección del derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente garantizado por el art. 7 de la CDFUE y la existencia de una posible injerencia en el mismo

En relación con la resolución de las dos primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE comienza recordando que el art. 7 de la CDFUE, en virtud del cual se reconoce que «toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones», se corresponde con el art. 8.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH). Esta correspondencia entre ambos preceptos se traduce, de conformidad con lo dispuesto en el art. 52.3 de la CDFUE, en la

necesidad de que el TJUE, a la hora de interpretar los derechos contemplados en el art. 7 de la CDFUE, deba tener en cuenta la interpretación de los derechos correspondientes garantizados por el art. 8.1 del CEDH por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) como «nivel mínimo de protección».

De este modo, y trayendo a colación lo ya afirmado en su sentencia de 8 de diciembre de 2022, asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, el TJUE reitera que, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, el art. 8.1 del CEDH garantiza la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y otorga una protección de carácter reforzado a las comunicaciones intercambiadas entre los abogados y sus clientes, la cual no queda circunscrita únicamente a la actividad de defensa, sino que también se proyecta sobre el plano del asesoramiento jurídico. Por tanto, sobre el alcance del art. 7 de la CDFUE, el TJUE afirma que el citado precepto protege el secreto profesional de los abogados en el marco del asesoramiento jurídico prestado a sus clientes, tanto en lo relativo al contenido de dicho asesoramiento como a la propia existencia del mismo. A este respecto, apunta el Tribunal que las personas que consultan a un abogado, pueden esperar razonablemente que las comunicaciones abogado-cliente permanezcan privadas y confidenciales; de ahí que, salvo situaciones de carácter excepcional, estas personas deben poder confiar legítimamente en que su abogado no divulgará, sin su consentimiento, que han recurrido a sus servicios.

En relación con esta cuestión, el TJUE destaca que la protección reforzada que el art. 7 de la CDFUE y el art. 8.1 del CEDH otorgan al secreto profesional de los abogados encuentra su justificación en que este colectivo tiene encomendada la misión de defender a los justiciables, la cual resulta fundamental en el marco de una sociedad democrática. Tal y como señala el Tribunal, esta misión implica, por una parte, la exigencia de que todo justiciable pueda dirigirse con total libertad a su abogado y, por otra parte, el deber de lealtad por parte del abogado hacia su cliente.

De este modo, el TJUE afirma que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en cualquier ámbito del Derecho disfruta de la protección reforzada que el art. 7 CDFUE otorga a las comunicaciones entre los abogados y sus clientes y, por ende, un requerimiento como el cursado por parte de las autoridades tributarias luxemburguesas constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente garantizado por el citado precepto.

En definitiva, y por lo que respecta a las dos primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE concluye que el art. 7 de la CDFUE «debe interpretarse en el sentido de que el asesoramiento jurídico prestado por un abogado en materia de Derecho de sociedades está comprendido en el ámbito de la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por dicho artículo, de modo que una decisión por la que se requiere a un abogado para que proporcione a la Administración del Estado miembro requerido, a efectos del intercambio de información previa solicitud previsto por la Directiva 2011/16, toda la documentación y la información relativa a sus relaciones con su cliente en el marco de tal asesoramiento constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el citado artículo».

Sobre la validez de la Directiva 2011/16/UE a la luz de los arts. 7 y 52 de la CDFUE

A los efectos de responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el TJUE inicia su análisis señalando que, en el ámbito del intercambio de información previa solicitud contemplado en la Directiva 2011/16/UE, la citada norma de Derecho de la UE organiza las relaciones entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido y sus obligaciones recíprocas. No obstante, tal y como recuerda el Tribunal, la Directiva 2011/16/UE no contiene, en relación con esta modalidad de intercambio de información, «ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean información».

Asimismo, el TJUE apunta que, si bien el art. 17.4 de la Directiva reconoce el derecho del Estado miembro requerido a no comunicar determinada información al Estado miembro requirente, no precisa los detalles de los procedimientos nacionales de recogida de información. De igual forma, el Tribunal señala que el art. 17.2 de la citada Directiva dispone que esta no impondrá a ningún Estado miembro *«la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación»*; sin embargo, tal precepto no establece los requisitos que deben cumplirse en los procedimientos nacionales de recogida de información.

En este sentido, el TJUE afirma que, por lo que respecta al intercambio de información previa solicitud, la Directiva 2011/16/UE solo ha determinado las obligaciones existentes entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido, autorizando a este último a no atender una solicitud de información en aquellos casos en los que llevar a cabo las investigaciones solicitadas o recopilar la información requerida resulte contrario a su legislación nacional. Por tanto, el Tribunal señala que corresponde a los Estados miembros la tarea de velar por que sus procedimientos nacionales de recogida de información a efectos de dicho intercambio respeten la CDFUE y, en particular, lo dispuesto en su art. 7.

Sobre la base de lo anterior, el TJUE concluye que el hecho de que el régimen de intercambio de información previa solicitud contemplado en la Directiva 2011/16/UE no contenga disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones abogado-cliente en el marco de la recogida de información que corresponde al Estado miembro requerido, no implica que la Directiva resulte contraria a lo dispuesto en el arts. 7 y en el art. 52.1 de la CDFUE.

A este respecto, el TJUE afirma que, de acuerdo con lo establecido en el art. 51.1 de la CDFUE, son los Estados miembros los que, en el marco de los procedimientos nacionales aplicados a efectos de dicha recogida de información, deben garantizar la protección reforzada de las comunicaciones abogado-cliente prevista en el art. 7 de la CDFUE. Por tanto, tal y como señala el Tribunal, cada Estado miembro *«debe velar, en particular, por que cualquier posible limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el citado artículo 7, derivada de sus procedimientos nacionales, sea "establecida por la ley", en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta»*.

Finalmente, y en respuesta a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el TJUE declara que *«el examen de los aspectos a los que se refieren estas cuestiones no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2011/16 a la luz de los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta»*.

Sobre la conformidad del requerimiento de información y la normativa luxemburguesa con los arts. 7 y 52.1 de la CDFUE

En relación con las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, el TJUE empieza recordando, por una parte, que la protección reforzada que el art. 7 de la CDFUE otorga a las comunicaciones entre un abogado y sus clientes se aplica con independencia del ámbito del Derecho en el que se preste el asesoramiento jurídico o se represente al cliente y, por otra parte, que el citado precepto garantiza la confidencialidad de dicho asesoramiento, tanto en lo relativo a su contenido como a la propia existencia del mismo.

No obstante, el Tribunal matiza que, como ya ha tenido ocasión de señalar, entre otras, en su sentencia de 29 de julio de 2024, asunto C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros*, los derechos reconocidos en el art. 7 de la CDFUE no constituyen prerrogativas de carácter absoluto, sino que deben considerarse en relación con su función en la sociedad. A este respecto, el Tribunal entiende que, a la luz de lo establecido en el art. 52.1 de la CDFUE, resulta posible introducir limitaciones al ejercicio de tales derechos, siempre que tales limitaciones *«sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás»*.

En relación con el asunto controvertido en el litigio principal, el Tribunal señala que lo dispuesto en el art. 177.2 del Código Tributario luxemburgués impide que el abogado al que la Administración dirige una solicitud de información pueda negarse a proporcionar la información a la que haya tenido acceso en el ejercicio de su profesión cuando se trate de hechos conocidos en el contexto del asesoramiento o representación de sus mandantes en asuntos de naturaleza fiscal, a menos que se trate de cuestiones cuya respuesta exponga a sus clientes a un riesgo de acciones penales. A juicio del Tribunal, el citado precepto determina que el contenido de las comunicaciones abogado-cliente sobre asuntos fiscales que hayan tenido lugar en el marco de la prestación de servicios de asesoramiento o de la representación ante los tribunales no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración, salvo que su revelación entrañe un riesgo de acciones penales contra su cliente.

Asimismo, y a la vista del contenido del requerimiento controvertido en el litigio principal, el Tribunal de Justicia también considera que el hecho de que la Administración tributaria luxemburguesa volviese a exigir al despacho de abogados, bajo apercibimiento de multa, toda la información previamente solicitada, de forma precisa y sin alteraciones, una vez que el citado despacho ya había manifestado que no podía facilitar dicha información por encontrarse cubierta por el secreto profesional, implica que el contenido de las comunicaciones abogado-cliente con respecto al establecimiento de las estructuras

societarias de inversión en cuestión no pueda mantenerse en secreto frente a la Administración que había emitido el requerimiento.

Así las cosas, y en línea con lo señalado por la Abogada General en sus conclusiones, el Tribunal entiende que, en la medida en que el art. 177 del Código Tributario luxemburgués excluye de forma casi íntegra de la protección reforzada que el art. 7 de la CDFUE otorga al secreto profesional de los abogados el contenido del asesoramiento prestado por estos profesionales en materia fiscal, *«vacía de su propia esencia a dicha protección en esa rama del Derecho»*. Asimismo, el TJUE señala que el requerimiento remitido por la Administración tributaria luxemburguesa, al exigir al despacho de abogados que aportase la totalidad del expediente en su poder, lo que incluía detalles sobre el contenido de todas las comunicaciones abogado-cliente, a pesar de que, según el propio despacho de abogados, el asesoramiento prestado a su cliente no se refería a asuntos de naturaleza fiscal, *«amplía todavía más el alcance de la vulneración de la esencia del derecho protegido por el artículo 7 de la Carta»*.

El Tribunal termina concluyendo que un requerimiento como el controvertido en el litigio principal, basado en una disposición como el art. 177.2 del Código Tributario luxemburgués, constituye una vulneración del contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones abogado-cliente y, por ende, una injerencia que no puede justificarse.

Por tanto, y como respuesta a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta, el TJUE declara que los arts. 7 y 52, apartado 1, de la CDFUE *«deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un requerimiento como el descrito en el apartado 52 de la presente sentencia, basado en una disposición nacional en virtud de la cual el asesoramiento y la representación de un abogado en asuntos fiscales no están amparados, salvo en caso de riesgo de acciones penales contra el cliente, por la protección reforzada de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizada por el referido artículo 7»*.

4. Análisis y relevancia para España

La STJUE en el caso *FSCS* posee gran trascendencia práctica por un conjunto de razones, entre las que destaca el reforzamiento de la protección del secreto profesional de los abogados que realizan actividades de asesoramiento y defensa a clientes, frente a requerimientos de información cursados por autoridades fiscales, así como frente a medidas generales cuyo cumplimiento pase por la revelación a la administración tributaria de documentación o información suministrada por abogados a sus clientes en tal contexto (labores de asesoramiento y defensa).

Ciertamente, el alcance específico derivado de la protección del referido secreto profesional posee implicaciones relevantes a los efectos de definir y articular el marco de relaciones de colaboración entre los obligados tributarios amparados por tal secreto profesional y las administraciones tributarias. Dependiendo del alcance de tal derecho (documentación e información protegida) y los supuestos en que puede ejercitarse y los sujetos que puedan invocarlo

(abogados, clientes, eventualmente otros asesores jurídicos e intermediarios fiscales)¹, mayor o menor será el alcance de las propias potestades de investigación y control de las administraciones tributarias.

En este orden de cosas, no resulta baladí destacar cómo el TJUE adopta en esta sentencia una posición garantista del secreto profesional del abogado frente a las administraciones tributarias, anclando su protección en el art.7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, y definiendo de forma amplia y reforzada tal garantía, asociándola, además de al derecho a la vida privada, al derecho de defensa, que constituye uno de los pilares sobre los que se sustenta una sociedad democrática en un Estado de Derecho.

El alcance del secreto profesional del abogado se proyecta sobre las comunicaciones abogado-cliente en el curso de todo tipo de situaciones relacionadas con actividades de asesoramiento y defensa jurídica. Toda la documentación relativa a las relaciones entre el abogado y su cliente estaría cubierta, con carácter general, por el secreto profesional, que también encarna una obligación de confidencialidad para el abogado². El TJUE se pronuncia a estos efectos de forma principialista, sin concretar en detalle qué tipo de documentación y comunicaciones estarían protegidas por el secreto profesional, bastando en principio que hubieran sido entregadas, generadas o producidas en el curso de una actividad de asesoramiento y defensa entre el abogado y el cliente o con motivo de las mismas. Todo el contenido del asesoramiento e incluso la existencia del mismo estaría cubierto por el secreto profesional, por más que habría que concretar sus límites en conexión con el contenido esencial del derecho protegido a través del secreto profesional. La jurisprudencia del TEDH al hilo de la cláusula del art.8.1 CEDH aplicaría como nivel mínimo de protección del secreto profesional.

En este mismo orden de cosas, el TJUE pone de relieve cómo la Directiva 2011/16, que regula el intercambio de información tributaria entre las administraciones tributarias de los Estados miembros no contiene, en relación en particular con el intercambio rogado, ninguna obligación de declaración a cargo de las personas u operadores que posean la información, al tratarse de una cuestión que corresponde regular a los Estados miembros. Es cierto que el art. 17.4 de la Directiva 2011/16 reconoce el derecho del Estado miembro requerido a no comunicar determinada información al Estado miembro requirente en ciertos casos, pero no precisa los detalles de los procedimientos nacionales de recogida de información. En particular, tal cláusula prevé que la autoridad competente del Estado requerido «*podrá denegar la comunicación de la información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público*»³.

1 El art.16 de la Ley Orgánica 5/2024, de 11 noviembre, del Derecho de Defensa, regula en términos amplios la garantía de confidencialidad de las comunicaciones y el secreto profesional abogado-cliente.

2 Véanse a este respecto las SSTJUE 8 de diciembre 2022, C-694/20, *Orde Van Vlaamse Balies and Others*, y de 29 de julio de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22).

3 Una cláusula de corte similar la encontramos en el apartado 3, letra c) del art.26 de los Modelos de Convenio de la OCDE/ONU para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión

Y en la misma línea el art. 17.2 de la citada Directiva DAC dispone que esta no impondrá a ningún Estado miembro *«la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, ni realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación»*; tal cláusula, no obstante, no establece los requisitos que deben cumplirse en los procedimientos nacionales de recogida de información.

Como bien indica el TJUE, la Directiva 2011/16/UE, en relación con el intercambio rogado, solo ha determinado las obligaciones existentes entre el Estado miembro requirente y el Estado miembro requerido, autorizando a este último a rechazar una solicitud de información en aquellos casos en los que llevar a cabo las investigaciones solicitadas o recopilar la información requerida resultara contrario a su legislación nacional.

En este sentido, resulta claro que, con arreglo a la Directiva 2011/16, compete a los Estados miembros la tarea de velar por que sus procedimientos nacionales de recogida de información a efectos de dicho intercambio respeten la CDFUE y, en particular, lo dispuesto en su art. 7. De esta forma, el TJUE termina situando la cuestión de la protección del secreto profesional abogado-cliente, en el marco de procedimientos de intercambio de información tributarios articulados con arreglo a la Directiva 2011/16, en el plano nacional, por más que el procedimiento de intercambio tenga origen en una disposición de Derecho de la UE que, por lo demás, contempla y permite la aplicación de las normas nacionales que ordenan el secreto profesional. Por ello, el hecho de que el régimen de intercambio de información previa solicitud contemplado en la Directiva 2011/16/UE no contenga disposiciones relativas a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones abogado-cliente en el marco de la recogida de información que corresponde al Estado miembro requerido, no implica que la Directiva resulte contraria a lo dispuesto en los arts. 7 y 52.1 de la CDFUE.

Así las cosas, la sentencia del TJUE es clara a la hora de declarar la obligación de los Estados miembros de garantizar la protección reforzada de las comunicaciones abogado-cliente prevista en el art. 7 de la CDFUE, en el marco de los procedimientos nacionales que articulen el intercambio rogado de información.

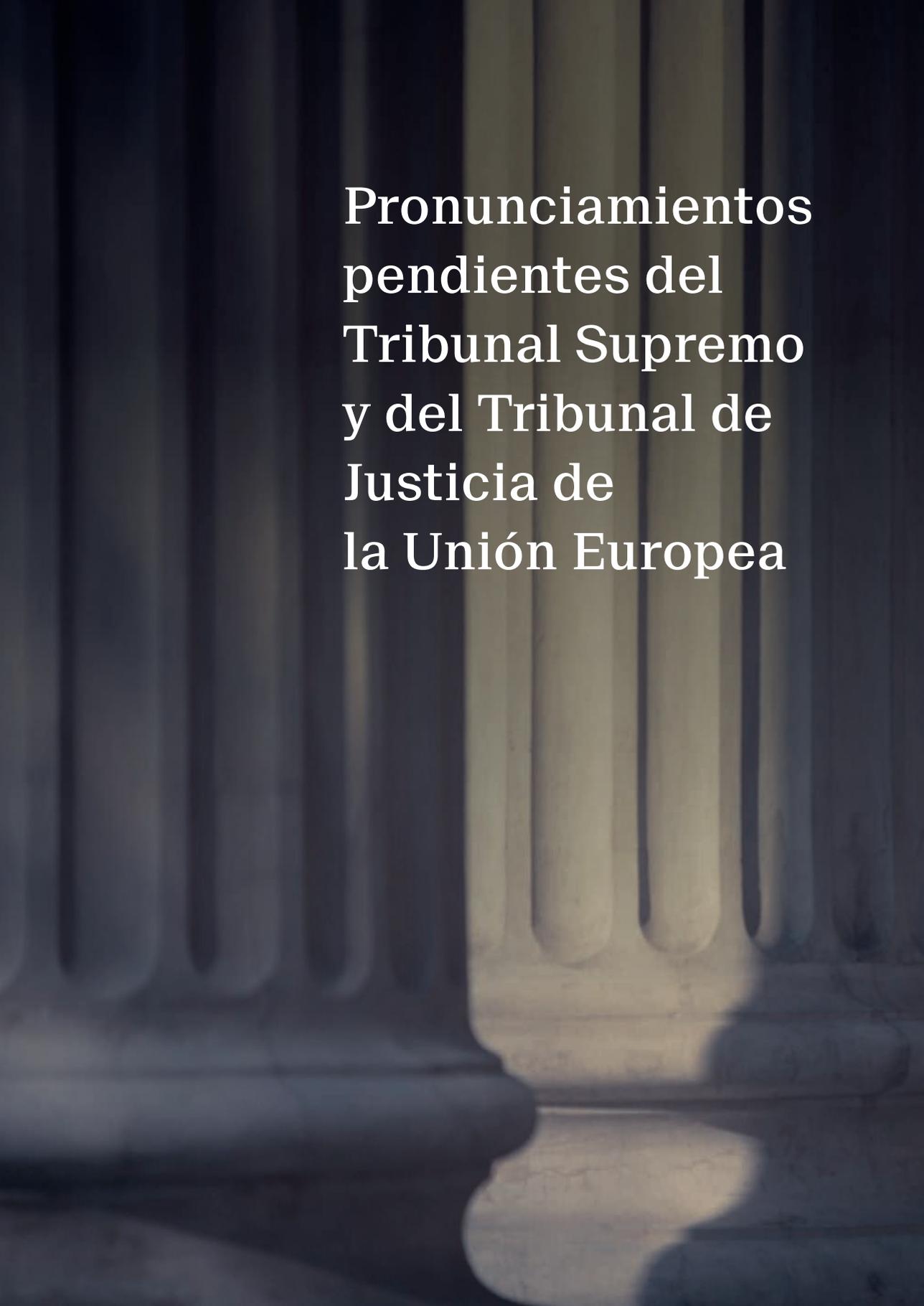
fiscal. A este respecto, el Comité Fiscal OCDE incluyó en el año 2005 nuevos comentarios (parágrafos 19.3 y 19.4) en relación con la incidencia de la normativa interna que protege la confidencialidad de las comunicaciones entre los representantes legales y abogados y sus clientes en relación con la cláusula del apartado 3º del artículo 26 MC OCDE 2005-2017. En este sentido, se observa que tal protección debe ser definida de forma estricta a los efectos del referido precepto, esto es, al objeto de que un Estado requerido pueda rechazar una solicitud de información invocando que afecta al secreto profesional. En concreto, se indica que tal protección otorgada a las comunicaciones entre el representante legal y el cliente no alcanza a los documentos o registros enviados al primero con el fin de proteger tales documentos o registros de la revelación requerida por la ley. Asimismo, toda información referida a la identidad de una persona en su calidad de director o beneficiario efectivo de una entidad típicamente no es considerada ni protegida como una comunicación confidencial. El Comité Fiscal OCDE continúa enfatizando que, aunque la protección de las comunicaciones confidenciales entre clientes y sus representantes legales es distinta en el panorama internacional, no debería definirse de forma tan amplia que dificultase gravemente el efectivo intercambio de información. Nótese que en la STJUE de 29 de julio de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22), se reconoció que la excepción de comunicación de la información atendiendo a la protección del secreto profesional de los abogados, que se recoge en la DAC, está basada en los Comentarios al art.26 MC OCDE.

Por tanto, tal y como señala el Tribunal, cada Estado miembro «*debe velar, en particular, porque cualquier posible limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el citado artículo 7, derivada de sus procedimientos nacionales, sea «establecida por la ley», en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta»*.

Nótese, a este respecto, cómo el ámbito de aplicación de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, de acuerdo con el propio art.51.1 de la misma, queda circunscrito a aquellos casos donde los Estados miembros apliquen el Derecho de la UE; de esta forma, los intercambios de información que tienen lugar con arreglo a disposiciones nacionales de implementación de la Directiva 2011/16, deben realizarse observando la protección reforzada que resulta del art.7 de la CEDF respecto del secreto profesional abogados-clientes en los términos fijados por el TJUE, en tanto que en otros procedimientos nacionales o convencionales que se sitúan regulatoriamente extramuros del Derecho de la UE éste no aplicaría y, por tanto, la protección del secreto profesional derivaría de las correspondientes disposiciones nacionales de aplicación.

Resulta evidente que la regulación recogida en el apartado 5 del art.93 de la LGT termina siendo materialmente afectada por el pronunciamiento y doctrina del TJUE, de suerte que, cuando menos allí donde resulte de aplicación el Derecho de la UE, la legislación debería garantizar que en los procedimientos tributarios las potestades administrativas se ejerciten salvaguardando el ejercicio del derecho al secreto profesional abogado-cliente, comprendiendo éste todo tipo de datos, informaciones, documentación y comunicaciones que hubieran tenido lugar o se hubieran intercambiado con motivo de todo tipo de actividades de asesoramiento y defensa jurídica⁴. Son muchas las cuestiones que pueden plantearse en este orden de cosas (v.gr., el propio alcance material del secreto profesional (¿toda la documentación entregada al abogado?), sujetos que pueden invocarlo (¿el cliente?, ¿un in-house lawyer?), en qué contexto puede invocarse (investigaciones fiscales de clientes o del propio abogado, investigaciones penales), quién tiene la carga de la prueba sobre la aplicación del privilegio abogado-cliente, entre otras), de suerte que toda esta jurisprudencia del TJUE requiere ponderar distintos bienes jurídicos protegidos, situaciones y marcos regulatorios, tal y como evidencia la práctica legal internacional.

4 Como se ha indicado por destacados profesionales, la amplia protección que resulta de la jurisprudencia del TJUE vendría a superar la interpretación estricta que hizo en su momento la AN, acerca del alcance del art.93.5 LGT, en relación con los requerimientos de información relativa a clientes dirigidos a los profesionales de la abogacía que prestaban servicios de asesoramiento fiscal (SAN de 19 enero 2009, rec.245/2007), abriendo nuevamente el debate sobre la ponderación entre el deber del secreto profesional de los abogados que presten servicios de asesoramiento fiscal y las obligaciones de información para con la administración tributaria recogidas en el referido precepto de la LGT (Huelin/Martínez, «El secreto de la abogacía y los requerimientos de información tributaria», Cuatrecasas Newsletter, 18 Octubre 2024).



**Pronunciamentos
pendientes del
Tribunal Supremo
y del Tribunal de
Justicia de
la Unión Europea**

CUESTIONES ADMITIDAS A CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

Gabinete de Estudios AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de los recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Categorías y elementos tributarios

Constitucionalidad de la exigencia de intereses de demora del art. 26.5 de la LGT cuando se practica nueva liquidación al haber sido anulada la anterior por motivos sustantivos.

Auto del Tribunal Supremo 11938/2024, de 26 de septiembre de 2024, rec. 6791/2023

RESUMEN: Las cuestiones con interés casacional consisten en: (1) Determinar a la luz de la naturaleza jurídica de los intereses del artículo 26.5 LGT, si son intereses compensatorios o remuneratorios, intereses moratorios, de demora o indemnizatorios o intereses sancionadores, aclarando, asimismo, si su devengo tiene un carácter objetivo, desvinculado de la conducta del contribuyente y de la administración o si, por el contrario, presentan un carácter subjetivo en el que deba valorarse la conducta del contribuyente y la administración. (2) Aclarar si la exigencia de intereses de demora del artículo 26.5 LGT cuando resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada en parte por motivos sustantivos una liquidación previa por una resolución administrativa o judicial resulta contraria a los artículos 14, 24, 31 y 33 de la Constitución Española.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Artículos 14, 24, 31 y CE.

Intereses de demora. Dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad.

Auto del Tribunal Supremo 11931/2024, de 26 de septiembre de 2024, rec. 7772/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si el dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 26.3 de la LGT.
- Artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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.

Responsabilidad tributaria. Procedimiento de derivación de responsabilidad. Ejecución de la resolución del TEA para ofrecer al responsable tributario la posibilidad de prestar su conformidad a las propuestas de sanción. Plazo.

Auto del Tribunal Supremo 11951/2024, de 03 de octubre de 2024, rec. 7969/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, en ejecución de una resolución de un órgano económico-administrativo, en la que se resuelva que se ha de ofrecer al responsable tributario la posibilidad de prestar su conformidad a las propuestas de sanción establecida en el artículo 41.4 LGT, dando lugar a la consiguiente reducción de la sanción prevista en el artículo 188 LGT, el plazo con que cuenta la Administración tributaria es de un mes o, por el contrario, el que resta del procedimiento de derivación de responsabilidad, al entenderse que se ha producido una retroacción de actuaciones.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución

- Artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.
- Artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Responsabilidad tributaria. Interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir el pago de las deudas al responsable tributario.

Auto del Tribunal Supremo 12251/2024 de 09 de octubre de 2024, rec. 8410/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si, iniciado un concurso de acreedores en relación con la deudora principal, una liquidación tributaria notificada a ésta con anterioridad a su declaración de fallido y al consiguiente acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir el pago de las deudas al responsable tributario.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 43.1.a), 66, 67.2, 68 y 176 LGT.
- Artículos 61.2 y 124.5 RGR.

Responsabilidad tributaria. Responsabilidad subsidiaria. Levantamiento del velo. Utilización abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Auto del Tribunal Supremo 12786/2024, de 16 de octubre de 2024, rec. 7698/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, a efectos del supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.h) LGT, una operación onerosa -como es el caso de una compraventa inmobiliaria-, en la que el pago del precio no es controvertido y que no ha sido declarada simulada puede colmar el requisito de utilización abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Art. 43.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Instituciones antielusivas. Calificación. Conflicto en aplicación de la norma.

Auto del Tribunal Supremo 13032/2024, de 16 de octubre de 2024, rec. 8000/2023

RESUMEN: La cuestión con interés casacional consiste en determinar si la Administración tributaria, al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, puede directamente recalificar como una reducción de capital con devolución de aportaciones, a los efectos del artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF, un conjunto de operaciones consistentes en la adquisición en autocartera de determinados valores representativos del capital de una sociedad y, subsiguientemente, una reducción de capital con amortización de aquellos valores; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 13 y 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cómputo de plazos en los procedimientos tributarios. Periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 20 de mayo de 2020.

Auto del Tribunal Supremo 12806/2024, de 23 de octubre de 2024, rec. 8670/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si en el cómputo del plazo de los procedimientos tributarios, en general, y de los de responsabilidad tributaria, en particular, se debe descontar el periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 20 de mayo de 2020, en virtud de la normativa dictada con ocasión de la crisis sanitaria del COVID-19.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 124.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.
- Artículo 104.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
- Artículo 33.5 y 6 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo.
- Disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo.
- Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril.

Responsabilidad tributaria. Responsabilidad subsidiaria. Necesidad de declarar fallido a los socios de la deudora principal cuando ha sido liquidada.

Auto del Tribunal Supremo 13516/2024 de 6 de noviembre de 2024, rec. 8953/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal, cuando ésta haya sido liquidada.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 40, 41.5, 43.1.a), 175, 176 y 177 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
- Artículos 124.5 y 6 y 127 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Procedimiento de inspección. Duración máxima de las actuaciones en el procedimiento de inspección catastral.

Auto del Tribunal Supremo 13865/2024, de 20 de noviembre de 2024, rec. 561/2024

RESUMEN: Determinar si el procedimiento de inspección catastral para regularizar la descripción catastral de un inmueble, previsto en el artículo 11.2.c TRLCI, tiene como plazo máximo de duración el fijado en el artículo 150.1 LGT, aplicable supletoriamente según lo dispuesto en el 19 TRLCI, o bien si tiene una duración máxima de seis meses, por aplicación de lo dispuesto en la Disposición adicional tercera.3.c) TRLCI. Aclarar si el incumplimiento de ese plazo no determina la caducidad del procedimiento, de acuerdo con el artículo 150.6 de la citada LGT, o bien si el procedimiento caduca por lo establecido en la Disposición adicional tercera. 3.c) TRLCI.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 11, 12 y 19 TRLCI.
- Artículo 150 LGT.
- Disposición adicional tercera.3.c) TRLCI.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Posibilidad de exigir la retención no practicada sin antes regularizar a los contribuyentes a los que no se le retuvo.

Auto del Tribunal Supremo 12250/2024, de 09 de octubre de 2024, rec. 8290/2023

RESUMEN: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo consisten en: 1) Determinar si la Administración puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto. 2) Aclarar si en los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto precisar si pueden exigirse al retenedor los intereses de demora e imponerle las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.

Impuesto sobre Patrimonio

Base imponible. Dedución de las deudas procedentes de liquidaciones de IRPF.

Auto del Tribunal Supremo 12217/2024 de 03 de octubre de 2024, rec. 8121/2023

RESUMEN: La cuestión con interés casacional objetivo consiste en determinar si, a los efectos de deducir de la base imponible del IP las deudas existentes -procedentes de liquidaciones del IRPF-, debe estarse al momento del devengo del impuesto de patrimonio o al momento en que se practica su liquidación.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 1, 3, 9, 25 y 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

Impuesto sobre Sociedades

Operaciones vinculadas. Si el artículo 16 TRLIS de 2004 (actual art. 18 LIS) es una norma de valoración que debe limitarse a las operaciones vinculadas y no cabe aplicar a relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas.

Auto del Tribunal Supremo 13525/2024, de 13 de noviembre de 2024, rec. 8692/2023

RESUMEN: Las cuestiones con interés casacional consisten en determinar si el artículo 16 TRLIS de 2004 (actual art. 18 LIS) es una norma de valoración que debe limitarse a las operaciones vinculadas y no cabe aplicar a relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas. Y si, consecuentemente, para reconstruir relaciones jurídicas de esa entidad con terceros será preciso acudir a las cláusulas generales de los arts. 13 a 16 LGT. En concreto, precisar si con el único sustento del art. 16 TRLIS de 2004 (actual art. 18 LIS) la Administración tributaria puede negar la deducibilidad de un gasto que no trae causa de una operación vinculada, sino de la relación entre el obligado tributario y terceros que no son partes vinculadas. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, aclarar si la regularización debe efectuar el correspondiente ajuste en todas las partes vinculadas, para restablecer una relación de plena competencia entre ellas, con la necesidad de indicar la entidad que debe soportar el gasto cuya deducibilidad se deniega a otra, para proceder a una correcta distribución de gastos entre partes independientes.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 10.3, 14.1 y 16 TRLIS, que equivalen a los actuales artículos 10.3, 15 y 18 LIS.
- Artículo 21 RIS.
- Artículo 9 del CDI entre España y Bélgica.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Volumen de operaciones.

Auto del Tribunal Supremo 11948/2024 de 03 de octubre de 2024, rec. 6173/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, para calcular el volumen de operaciones determinante de la causa de exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca contenida en el artículo 124.Dos.3º LIVA, debe computarse o no la compensación a tanto alzado prevista en el artículo 130 LIVA.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 121.Uno y 124.Dos.3ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Artículo 43.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Exenciones. Bienes de titularidad de entidades sin fines lucrativos. Sedes de los partidos políticos.

Auto del Tribunal Supremo 12793/2024 de 23 de octubre de 2024, rec. 8633/2023

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar, interpretando el artículo 9.2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, si las sedes de los partidos políticos se encuentran exentas del IBI en aplicación del artículo 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, según el cual gozan de ese beneficio fiscal los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos en los términos previstos en la normativa reguladora de las haciendas locales, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 9.2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio.
- Artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Impuesto sobre Hidrocarburos

Tipo impositivo autonómico del IH en territorios forales. Competencia para resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos.

Auto del Tribunal Supremo 13273/2024 de 06 de noviembre de 2024, rec. 3663/2021

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo autonómico del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución das Forales. Determinar si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.
- Artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
- Artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Gabinete de Estudios AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de las cuestiones prejudiciales presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Impuesto sobre el Valor Añadido

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 138 – Reglamento de Ejecución n.º 282/2011– Artículo 45 bis – Exención del IVA en entregas intracomunitarias.

Asunto: C-639/24.

Cuestión planteada:

¿Deben interpretarse el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, relativo a la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes, y el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, relativo a la prueba de la expedición o el transporte de los bienes a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión Europea, en el sentido de que debe denegarse a un proveedor la exención del IVA cuando no haya acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, o bien, en el supuesto de que el proveedor no disponga de elementos de prueba suficientes para fundamentar la presunción contemplada en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, pero disponga, en cambio, de pruebas del traslado físico de los

bienes a partir de un Estado miembro a otro Estado miembro, la autoridad tributaria está obligada a evaluar las pruebas aportadas y determinar la circunstancia relevante a efectos de la exención establecida en el artículo 138 de la Directiva del IVA, a saber, si los bienes han sido expedidos o transportados a partir de un Estado miembro a un destino situado fuera de su territorio pero dentro de la Unión?.

Fecha de presentación: 30 de septiembre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia).

Fecha de la resolución de remisión: 18 de septiembre de 2024.

Parte demandante: FLO VENEER d.o.o.

Parte demandada: Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Sección autónoma para el procedimiento administrativo de segundo grado).

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 146, apartado 1, letra b), – Exención del IVA en entregas de bienes exportados fuera de la UE –Implicaciones de la exportación fuera de la UE por parte del adquirente sin conocimiento del proveedor.

Asunto: C-602/24.

Cuestión planteada:

Sobre la base del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [omissis], plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [omissis], en el sentido de que una entrega de bienes declarada por el sujeto pasivo (proveedor) como una entrega intracomunitaria de bienes se debe considerar una entrega para la exportación cuando el adquirente haya exportado los bienes no al territorio de otro Estado miembro, sino fuera del territorio de la Unión Europea?.
2. ¿Es relevante a efectos de la aplicación de la exención establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, en la situación descrita en la primera cuestión, el hecho de que el adquirente de los bienes no los haya exportado fuera del territorio de la Unión de concierto con el sujeto pasivo (proveedor) y sobre la base de un acuerdo común, sino

en virtud de una decisión individual y sin que el sujeto pasivo (proveedor) tuviera conocimiento de ello?

3. ¿Es relevante a efectos de la aplicación de la exención establecida en el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, en la situación descrita en la primera cuestión, el hecho de que la exportación de los bienes fuera del territorio de la Unión resulte de las comprobaciones efectuadas por las autoridades tributarias sobre la base de documentos aduaneros y que el contenido de los documentos de transporte en posesión del sujeto pasivo (proveedor) no sea conforme con dichas comprobaciones?.

Fecha de presentación: 17 de septiembre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia).

Fecha de la resolución de remisión: 12 de julio de 2024.

Parte demandante: W. sp. z o.o.

Parte demandada: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w. (Director de la Agencia Tributaria de W., Polonia).

• **Petición de decisión prejudicial**

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 77/388/CEE – artículo 2 de la Sexta Directiva del IVA – Interpretación del concepto de prestación de servicios a título oneroso en el marco de ajustes de precio.

Asunto C-603/24.

Cuestión planteada:

¿Debe interpretarse el artículo 2 de la Sexta Directiva del IVA (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme), en su versión vigente en el momento de los hechos, en el sentido de que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso que contiene dicha disposición comprende un ajuste del precio de venta de vehículos, debidamente establecido y determinado en un contrato celebrado entre las partes con el fin de alcanzar un margen de beneficios mínimo, que queda documentado mediante la emisión por los fabricantes europeos del Grupo General Motors de una nota de abono o de adeudo a nombre de la demandante/recurrente?.

Fecha de presentación: 16 de septiembre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal).

Fecha de la resolución de remisión: 3 de julio de 2024.

Parte demandante: Stellantis Portugal, S.A.

Parte demandada: Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera).

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 370 y anexo X, parte A, punto 2 – Excepción – Ámbito de aplicación – Actividades de organismos públicos de radiotelevisión financiadas mediante una tasa que deben abonar las personas que disponen de receptores de radio y de televisión.

Asunto: C-573/22.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca).

Fecha de las conclusiones: 12 de septiembre de 2024.

Abogado/a General: SR. MACIEJ SZPUNAR.

Parte demandante: A, B, Foreningen C.

Parte demandada: Skatteministeriet.

Propuesta de la Abogada General:

A la vista de todas las consideraciones precedentes, propongo que se responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca):

«1) El artículo 370 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable a las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión financiadas mediante una tasa legal, que deben abonar las personas que disponen de receptores de programas emitidos por estos organismos, cuando, con posterioridad al 1 de enero de 1978, la normativa relativa a esta tasa se modificó de modo que esta se recauda no solo por el hecho de disponer de un receptor de radio o televisión, como ocurría originariamente, sino también por cualquier dispositivo que pueda recibir programas y servicios audiovisuales, incluidos, entre otros, los teléfonos inteligentes y los ordenadores, incluso cuando esto amplía potencialmente el círculo de las personas obligadas a pagarla.

2) El artículo 370 de la Directiva 2006/112, en relación con el anexo X, parte A, punto 2, de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable a la tributación de las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión financiadas mediante una tasa legal, que deben abonar las personas

que disponen de receptores de programas emitidos por estos organismos, cuando, con posterioridad al 1 de enero de 1978, la normativa relativa a esta tasa fue modificada de modo que una pequeña parte de los ingresos procedentes de este puede destinarse a financiar las actividades de unas entidades distintas a las emisoras de los programas de radio y televisión.»

Libertad de establecimiento

• Petición de decisión prejudicial

Posible incompatibilidad de la normativa tributaria italiana con los artículos 49 y 54 TFUE: limitaciones a la tributación conjunta para sociedades no residentes –Deducción íntegra de los intereses adeudados en las operaciones intra-grupo– Decreto del Presidente de la República n.º 917/1986 –Artículo artículo 96, párrafo quinto bis–Exclusión que puede poner en riesgo la aplicación efectiva y uniforme del Derecho de la Unión, y constituir, asimismo, una violación del principio de no discriminación.

Asunto: C-592/24.

Cuestión planteada:

1. ¿Se oponen los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, a la luz de la interpretación del Tribunal de Justicia en el asunto SCA Holding (C-39/13, C-40/13 y C-41/13), a una normativa nacional que impide a las sociedades beneficiarse del régimen de deducciones más favorable de los intereses adeudados de la tributación conjunta, por el mero hecho de que la matriz común sea residente en otro Estado miembro, no pudiendo, por tanto, optar por la citada tributación conjunta, cuando las mismas sociedades podrían beneficiarse de dicho régimen de deducciones más favorable si su matriz hubiera sido residente en Italia o si las participaciones de dichas sociedades se hubiesen atribuido al establecimiento permanente de la matriz no residente?
2. ¿Se oponen los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, a la luz de la interpretación del Tribunal de Justicia en el asunto SCA Holding (C-39/13, C-40/13 y C-41/13), a una normativa nacional que únicamente admite la consolidación fiscal vertical entre la matriz residente y sus filiales residentes, y la consolidación fiscal horizontal entre filiales de una sociedad no residente, y que, en cambio, excluye la consolidación fiscal entre las filiales y la matriz no residente?
3. ¿Se oponen los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, a la luz de la interpretación del Tribunal de Justicia en el asunto SCA Holding (C-39/13, C-40/13 y C-41/13) y de los principios de efectividad y equivalencia establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de mayo de 2020, en el asunto B y otros (C-749/18), a una normativa nacional conforme a la cual no ejercer la opción de tributación conjunta, en un momento en que dicha opción no estaba permitida, puede impedir posteriormente el acceso a los efec-

tos reparadores, mediante la devolución, de la correcta aplicación del Derecho de la Unión, y, por tanto, la no aplicación de la normativa nacional contraria a este último?

Fecha de presentación: 12 de septiembre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia).

Fecha de la resolución de remisión: 10 de septiembre de 2024.

Parte demandante: Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria).

Parte demandada: Société Générale S.A. – SG Factoring SpA – SG Leasing SpA – Fraer Leasing SpA – SG Equipment Finance Italy SpA.

Impuestos Especiales

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Impuestos especiales – Directiva 2008/118/CE – Artículo 36 – Compra a través de Internet de productos sujetos a un impuesto especial en otro Estado miembro – Productos expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este – Transporte por un transportista recomendado por el vendedor – Normativa nacional que considera al vendedor deudor de los impuestos especiales exigibles en el Estado miembro de destino.

Asunto: C-596/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia).

Fecha de las conclusiones: 26 de septiembre de 2024.

Abogado/a General: SR. PRIIT PIKAMÄE.

Parte demandante: BUG.

Otro interviniente: Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Servicio de la Administración tributaria encargado de la defensa de los derechos de los destinatarios de los ingresos tributarios, Finlandia).

Propuesta de la Abogada General:

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia):

«El artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y

por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE debe interpretarse en el sentido de que los productos sujetos a impuestos especiales deben considerarse "expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este", de manera que este último está obligado al pago de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, en particular, cuando el vendedor guía la elección del comprador en cuanto a la sociedad encargada de la expedición o transporte de los productos en cuestión, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional nacional teniendo en cuenta todos los elementos del litigio principal.»

Práctica profesional

Deducción del IVA en gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad



DEDUCCIÓN DEL IVA EN GASTOS RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES PARCIALMENTE AFECTOS A LA ACTIVIDAD

Sergio Pérez Vegas

*Director General Técnico de 60días
(España)*

Resumen

Constituye el objeto del presente artículo aclarar y explicar la evolución de la normativa y la doctrina administrativa relativas a una cuestión generadora de numerosas controversias entre la Administración y los contribuyentes (fundamentalmente PYMEs y autónomos), como es la posibilidad de deducir el IVA soportado como consecuencia de la realización de gastos relacionados o vinculados a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional como, por ejemplo, los suministros de agua, luz, gas, teléfono o internet.

Keywords

Cómo citar: Pérez Vegas, S. (2024). Deducción del IVA en gastos relacionados con bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 419-428.

SUMARIO

1. La normativa española
2. El criterio histórico de la administración
3. Marco normativo comunitario
4. El cambio de criterio de la administración. la resolución del TEAC para la unificación de criterio
5. La aplicación práctica de la nueva doctrina

1. La normativa española

El artículo 92.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), establece el requisito genérico de afectación a la actividad económica, al señalar que el derecho a la deducción sólo procederá **en la medida** en que los bienes y servicios adquiridos **se utilicen en la realización de las operaciones económicas** generadoras del derecho a la deducción recogidas en el artículo 94 de la misma Ley.

De este precepto fácilmente podría deducirse que la normativa española contempla la **deducción proporcional del IVA** de un bien o servicio **en la medida o en función del grado de utilización** del mismo a la actividad económica.

No obstante lo anterior, el artículo 95.Uno LIVA restringe expresamente el señalado requisito al exigir la **afectación exclusiva** a la actividad en los términos siguientes:

«Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.»

En este sentido, se aclara en su apartado dos que no se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros, aquellos que se **utilicen simultáneamente** para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

Esta limitación encuentra, sin embargo, varias **excepciones** en la propia LIVA, como son:

- Art. 95.Tres: **Bienes de inversión**, cuyas cuotas podrán deducirse, con carácter general, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- Art. 95.Cuatro. Determinados **gastos relacionados con bienes de inversión expresamente tasados** en este precepto (gastos relacionados con el uso de vehículos automóviles, ciclomotores y motocicletas, tales como piezas y accesorios, reparaciones, combustible, aparcamiento o peajes), cuyas cuotas podrán deducirse también de manera proporcional a su uso empresarial, sin que dicha proporción haya de estar necesariamente vinculada al bien de inversión a que se refieren.
- Art. 93.Cinco. **Entes «Duales»** (entes públicos que desarrollan simultáneamente actividades sujetas y no sujetas al Impuesto), cuyas cuotas podrán deducirse en la proporción que corresponda a sus actividades económicas con respecto al total de sus ingresos.

Este último supuesto fue introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, cuya finalidad fue integrar en el ordenamiento jurídico interno la jurisprudencia emanada del TJUE, entre otras, en su Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asunto C 437/06, *Securenta*, en la cual se establecía, básicamente, que:

- Cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas y actividades no económicas que no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, la deducción del IVA soportado por los gastos derivados de la adquisición de bienes y servicios sólo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo.
- Los Estados miembros deben garantizar que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción, respetándose, en todo caso, el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA.

Por consiguiente, la excepción al requisito de afectación exclusiva a la actividad quedó limitada en la normativa española a este tipo de entes «duales», en los que el uso ajeno a la actividad económica se produce en el ámbito de otra actividad calificada como «no económica», o, más técnicamente, como no sujeta del artículo 7.8ª LIVA, que bien pudiera haberse asimilado al uso privado o particular o, de forma más genérica, a cualquier fin ajeno a los de la actividad empresarial o profesional. Pero no fue así, persistiendo, por tanto, la limitación genérica constituida por el requisito de afectación directa y exclusiva para todos los demás supuestos excluidos del ámbito subjetivo de los llamados entes duales.

2. El criterio histórico de la administración

La postura de la Administración tributaria en relación con la posibilidad de deducir parte del IVA soportado como consecuencia de la realización de gastos vinculados a inmuebles parcialmente afectos a la actividad económica ha sido siempre clara y tajante: **no es posible la deducción parcial**. Y ello, con base en la literalidad del artículo 95, apartados uno y dos, previamente referido.

De acuerdo con este precepto, siempre ha sostenido la Administración que la Ley del IVA, a diferencia de otros impuestos, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, **exige la afectación exclusiva a la actividad económica** para deducir el IVA soportado como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios, con la única excepción de las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de bienes de inversión y de los gastos relacionados con tales bienes, expresamente identificados en el artículo 95.Cuarto de la Ley.

Este criterio se encontraba plenamente respaldado por múltiples contestaciones vinculantes a consultas planteadas a la Dirección General de Tributos (por todas, V0192-22, de 7 de febrero) y únicamente fue matizado para el caso de entes duales, con carácter previo a la modificación legislativa que luego se introdujo por la Ley 28/2014, antes señalada.

3. Marco normativo comunitario

La normativa comunitaria aborda la problemática de la deducibilidad del Impuesto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE.

En particular, el artículo 168 ya permite vislumbrar la posibilidad de deducción proporcional en los casos de afectación parcial cuando establece que:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir [...]».

Por otro lado, de forma más concreta para el caso de gastos vinculados a bienes inmuebles, el artículo 168 bis dispone que:

*«1. En el caso de un **bien inmueble** que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y **utilizado** por este **tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional** a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.»*

Añade el apartado 2 que *«Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa.»*

Este precepto fue incorporado al citado cuerpo normativo por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, con fines eminentemente aclaratorios. Así, se establece expresamente en sus Considerandos lo siguiente:

*«(9) Por lo que se refiere al **derecho de deducción**, la norma básica establece que el derecho solo existe **en la medida** en que los bienes y servicios son **utilizados** por el sujeto pasivo **a efectos de su actividad empresarial**.*

*(10) Esta norma debe **clarificarse y reforzarse** por lo que respecta a la entrega de **bienes inmuebles y al gasto relacionado** con ella para garantizar que los sujetos pasivos reciban un tratamiento idéntico en el caso de aquellos bienes inmuebles que, si bien están destinados a la actividad empresarial del sujeto pasivo, no se utilizan exclusivamente para fines relacionados con dicha actividad.»*

4. El cambio de criterio de la administración. la resolución del TEAC para la unificación de criterio

Como se señalaba al inicio del presente artículo, la cuestión relativa a la deducibilidad del IVA de los gastos afectos a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad económica no ha estado exenta de controversia a lo largo

de la historia de este Impuesto, lo cual ha venido a generar una notable litigiosidad. No obstante, la literalidad de la norma provocaba en la generalidad de los casos la desestimación de los recursos planteados por los administrados.

Sin embargo, la Sentencia del TSJ de Andalucía, de 10 de febrero de 2022, recurso 364/2019, vino a invertir esa tendencia, planteando (sin una extensa argumentación, dicho sea de paso) una interpretación de la norma diametralmente opuesta a la defendida por la Administración, permitiendo, en consecuencia, la deducción proporcional del IVA en el caso de gastos parcialmente afectos a la actividad.

En el mismo sentido se produjo, en el ámbito económico-administrativo, la Resolución del TEAR de Madrid, de 24 de febrero de 2022, RG 28/10198/2019, en la cual, también sin grandes disquisiciones, se concluye que la deducción de cuotas repercutidas derivadas de elementos parcialmente afectos a la actividad económica sí que es posible, ya que la Ley no lo prohíbe expresamente y se desprende del propio artículo 92.Dos LIVA antes citado.

La especial relevancia que este drástico cambio de criterio supuso en el ámbito administrativo originó que se planteara por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT un **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio** ante el TEAC (RG 00/06654/2022).

La finalización del procedimiento se produjo mediante **Resolución, de 19 de julio de 2023**, en la cual el TEAC vino a confirmar el criterio del TEAM, en contra del sostenido durante años por la Administración tributaria.

En concreto, el TEAC sostiene que, aunque una primera aproximación a lo dispuesto en el artículo 95 LIVA parece excluir de la deducción las cuotas soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) no afectos de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional (con excepción de los servicios tasados en el apartado cuarto), considera indispensable interpretar la normativa a la luz de la normativa comunitaria, con base en el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea.

De esta manera, de la literalidad de lo dispuesto en los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, concluye que **cabe la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que, formando parte del patrimonio de la empresa, se utilicen tanto en las actividades empresariales o profesionales como para uso privado, debiéndose efectuarse dicha deducción de manera proporcional** a su utilización a efectos de tales actividades económicas.

Sin embargo, la Resolución no viene a declarar el citado precepto contrario a la normativa comunitaria, sino que da una salida honrosa al legislador, estableciendo el carácter abierto del listado contenido en el apartado cuarto del controvertido artículo, debiendo ser interpretado, en consecuencia, de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a vehículos automóviles, ciclomotores o motocicletas, alcanzando también a los bienes inmuebles. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado, entre otros, los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.

Tras dicha Resolución, la DGT ha procedido a modificar su criterio en consultas como la V2554-23, de 25 de septiembre, V2657-23, de 2 de octubre, o V0741-24, de 16 de abril.

5. La aplicación práctica de la nueva doctrina

A la hora de proceder a deducir el IVA asociado a este tipo de gastos, es conveniente tener presentes tres aspectos importantes, a saber:

- El tratamiento no tiene por qué ser el mismo que en otros Impuestos. Por ejemplo, el hecho de que el artículo 30 LIRPF considere deducible el gasto sólo en el porcentaje resultante de aplicar el 30% a la proporción de metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad sobre el total, no implica que haya de seguirse el mismo criterio de cálculo en el IVA.
- El porcentaje de deducción de los suministros no ha de estar inexorablemente vinculado al grado de afectación a la actividad del inmueble (V0019-14, de 10/01), pudiendo ser posible la aplicación de distintos grados de afectación a cada uno de ellos. Ello no obsta para que, generalmente, ambos porcentajes suelen ir de la mano.
- La afectación a la actividad debe probarse por parte del contribuyente, por lo que debe contar con medios suficientes para acreditarla, pudiéndose utilizar, a estos efectos, cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Expongamos a continuación, a modo de ejemplos prácticos, algunas preguntas con las que nos vamos a encontrar con habitualidad a la hora de deducir el IVA de estos gastos:

¿Qué sucede si uso una planta de un inmueble como vivienda y otra como oficina?

En este caso, lo más habitual será que deduzcamos el IVA de los suministros de manera proporcional a los metros cuadrados que ocupa cada planta, siguiendo el mismo criterio que el propio IVA del inmueble (V2382-13, de 17/07), si bien es posible que pueda seguirse otro criterio, más próximo a la realidad, siempre y cuando existan medios de prueba que lo acrediten.

Por otro lado, es conveniente señalar que el TEAC, en su Resolución de 10/09/2015 (RG 4454/2014), apunta hacia un criterio más restrictivo, basado en una combinación de los metros cuadrados afectos a la actividad junto con las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble, lo cual viene a generar cierta inseguridad jurídica cuando se trata de perfilar las horas de trabajo de un autónomo.

En todo caso, hasta donde alcanza la experiencia de este autor, no parece habitual que la Administración tributaria venga a cuestionar un criterio basado en la superficie afecta a la actividad, salvo en casos en los que la aplicación de dicho criterio conlleva deducciones notoriamente desproporcionadas y alejadas de la realidad.

¿Y si lo que destino a oficina es sólo una habitación del inmueble?

Al igual que en el caso anterior, lo habitual será deducir el IVA de los suministros en proporción a los metros cuadrados que representa dicha habitación sobre el total del inmueble. Esta proporción habrá de coincidir con la previamente declarada a la Administración tributaria en la declaración censal de inicio de la actividad (modelo 036/037).

¿Y si no tengo una habitación específica para usarla como oficina?

Este sería el caso, por ejemplo, de una autónomo que trabaja desde su vivienda, pero que, por falta de espacio, no tiene un lugar específico e independiente en el que desarrollar su actividad. En estos supuestos, la deducibilidad del IVA de los suministros se va a ver gravemente comprometida ante la falta de existencia de un criterio fundado que acredite la afectación parcial, siendo conveniente que exista un aprovechamiento separado e independiente del resto del inmueble.

¿Influye en la deducción el hecho de que el inmueble sea arrendado?

La respuesta es que no, no influye. Al igual que puede deducirse el IVA arrendado al propio arrendamiento en la parte afecta a la actividad (V1286-15, de 28/04), podrán deducirse proporcionalmente los suministros vinculados a dicho inmueble.

Pero, si arriendo una vivienda para usarla en parte como oficina ¿el arrendamiento lleva IVA?

En principio sí, puesto que la exención del artículo 20.Uno.23º LIVA requiere el uso directo y exclusivo del inmueble como vivienda. Si una parte se usa como oficina, entonces el arrendamiento estará sujeto y no exento (V1286-15, de 28/04).

Ahora bien, si puede llevarse a cabo un arrendamiento diferenciado por cada una de ambas partes, ya sea en dos contratos distintos o en el mismo contrato, entonces el arrendamiento de la vivienda estaría exento, mientras que el de la oficina estará sujeto y no exento (V3137-14, de 20/11).

¿Y qué ocurre si comparto la vivienda con otras personas?

El hecho de compartir el inmueble con otras personas, estén o no vinculadas familiarmente, no debe impedir la deducción del IVA de los suministros vinculados a la misma siempre que, también en estos casos, pueda identificarse perfectamente cuál es la parte del inmueble que se destina al desarrollo de la actividad.

¿Y qué pasa con los trasteros?

En el ámbito de IRPF se ha señalado por la DGT que los trasteros arrendados junto con la vivienda, al tratarse de elementos patrimoniales indivisibles, no pueden afectarse parcialmente a la actividad económica, por lo que, o están totalmente afectos a esta actividad o no lo están en absoluto (V1616-14).

Si bien es cierto que la LIVA no imposibilita el uso empresarial parcial de bienes patrimoniales indivisibles a efectos de poder ejercitar el derecho a la

deducción, no lo es menos que resultará muy complicado hallar un criterio fundado que acredite la afectación parcial, por lo que, en la práctica, podemos extrapolar el criterio del IRPF al ámbito del IVA, de forma que el Impuesto soportado por el arrendamiento o compra de estos trasteros, así como el IVA aparejado a los suministros vinculados a los mismos, sólo serán deducibles cuando los mismos se usen íntegra y exclusivamente en la actividad empresarial o profesional.

¿Podría utilizar contadores de luz o agua separados?

Sí, se puede y, de hecho, se recomienda usar contadores o contratos independientes, si fuera posible, para suministros como la luz, el agua, la calefacción o el gas. De esta manera, el IVA de los consumos directamente afectos a la actividad será íntegramente deducible.

¿Qué ocurre con las líneas de teléfono y wifi?

El consumo de teléfono y wifi normalmente seguirá los mismos criterios de deducibilidad parcial que hemos señalado con respecto a los suministros de luz o agua (V2554-23), pero cuidado con aquellos paquetes que incluyen servicios de consumo privado como la televisión.

¿Y aplicamos lo mismo al móvil?

El caso de los teléfonos móviles es más complicado y su tratamiento no podemos asimilarlo al de los suministros, puesto que realmente no se vinculan con un inmueble en cuestión, al poderse usar fuera del mismo (V2554-23). No obstante, si bien la deducibilidad de su IVA es complicada, no es imposible si, por ejemplo, se tiene más de una línea y, en caso de requerirse para ello, se pueden aportar pruebas adicionales de la afectación a la actividad como pudiera ser, por ejemplo, el listado de llamadas de índole profesional.

En estos casos, entendemos que no existirá la afectación parcial, de forma que, o se acredita que está totalmente afecto o no será deducible ni la propia compra del teléfono ni sus consumos.

¿Qué ocurre con el IVA de las reformas? ¿siguen el mismo criterio?

Entendemos que este tipo de gastos, cuando no supongan un incremento del valor del bien de inversión (en cuyo caso se tratarían como tal), también deberían de seguir el mismo criterio que el TEAC establece para los suministros, superándose el criterio establecido, entre otras, en la consulta V0425-09, de 03/03.

No obstante, probablemente en estos casos resulte más difícil aplicar un criterio general basado en los metros cuadrados usados en la actividad, salvo que se trate de reformas o reparaciones generales del inmueble, siendo más prudente analizar caso por caso. Así, por ejemplo, una reforma de la cocina no permitiría la deducción del IVA, mientras que, si lo que reformamos es la parte de oficina, sería deducible al 100%.

¿Puedo rectificar mis declaraciones pasadas?

Efectivamente, si hemos soportado con anterioridad cuotas de IVA por suministros asociados a bienes inmuebles parcialmente afectos a la actividad, sin

haberlas deducido, podremos proceder a su deducción mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, siempre dentro del plazo de prescripción de 4 años. Opcionalmente, también podremos deducir todas las cuotas no deducidas y no prescritas en la siguiente declaración de IVA que hayamos de presentar, tal y como preceptúa el artículo 99.Tres LIVA.

En cualquiera de los dos casos, será necesario valorar la incidencia que esta deducibilidad «sobrevvenida» del IVA puede tener en el importe de los gastos declarados en el IRPF o Impuesto sobre Sociedades por estos mismos suministros.

En definitiva, podemos concluir que el cambio de criterio llevado a cabo por el TEAC representa un gran avance en la armonización de la normativa española con el marco comunitario del Impuesto, viniendo a reconocer un derecho a la deducción parcial hasta ahora vedado por la Administración.

Para los contribuyentes, esta nueva doctrina no sólo reforzará la seguridad jurídica en el futuro, sino que, como se señalaba, abre oportunidades de rectificación de períodos no prescritos en los que no se aplicaron estas deducciones.

Cabe plantearse ahora hasta dónde llegará esta interpretación extensiva del artículo 95.Cuatro LIVA y si en un futuro, incluso, podrá llegarse a poner en entredicho el propio criterio de afectación exclusiva recogido con carácter general en el apartado primero del mismo precepto. Desafortunadamente, para ese artículo habrá que esperar.

A person wearing a dark blue suit jacket and a white shirt with a dark tie is shown from the chest down to the waist. Their arms are crossed over their chest. The background is a blurred bookshelf filled with books, suggesting a library or bookstore setting. The lighting is soft, highlighting the texture of the suit fabric.

Novedades editoriales

Hinojosa Torralvo, Juan José y Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo (Directores). Inteligencia artificial, cumplimiento voluntario, y los derechos y garantías de los contribuyentes. Atelier, 2024.

El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes ha sufrido una verdadera revolución en estos últimos años: al empleo de la inteligencia artificial en las labores de selección y control de contribuyentes, y en especial, de los mecanismos predictivos de machine learning, se le ha unido la aplicación del enfoque behavioural insight, es decir, basado en la economía conductual, en el marco de los programas de cumplimiento voluntario. En este contexto, si bien se reconocen los avances realizados en la automatización de determinadas tareas propias de la Administración tributaria, es necesario, como igualmente, depurar en cómo se ven afectados los derechos y garantías de los obligados tributarios, y así, hacer propuestas que mejoren ese clima de colaboración entre los actores de la relación jurídico-tributaria. Eso, precisamente, aborda esta obra colectiva, producto de los resultados obtenidos en la I Jornada sobre inteligencia artificial, derechos y garantías de los contribuyentes, celebrada el 18 de marzo de 2024 en la Universidad de Málaga, en el marco del Proyecto GARANTICS UMA.

Marín Barnuevo, Diego (Coord.) Jurisprudencia casacional en materia tributaria. Año 2023. Aranzadi, 2024.

Desde la publicación del primer libro de Jurisprudencia casacional tributaria en 2020, se han acumulado 747 sentencias del Tribunal Supremo con pronunciamientos innovadores fundamentales para el ordenamiento jurídico. La obra ofrece una recopilación sistemática de estas sentencias necesaria para la interpretación del Derecho Tributario, especialmente dada la cantidad de sentencias dictadas en los últimos años que superan las expectativas iniciales. Se han incluido cuatro índices (descriptivo, temático, por preceptos y anual) que permiten un acceso ágil a la información. Además, el trabajo ha sido enriquecido con referencias a sentencias omitidas en ediciones anteriores asegurando una cobertura más completa. Esta publicación es clave para abogados y profesionales del derecho que buscan mantenerse actualizados en esta área.

Arranz de Andrés, Consuelo. El procedimiento de revocación en materia tributaria. Aranzadi, 2024.

Se analizan en este trabajo los aspectos sustantivos y procedimentales de la revocación de actos prevista en la Ley General Tributaria. En concreto, y una vez revisada la esencia de dicha figura a partir de la regulación que de la misma se contiene en el ámbito administrativo general, hemos puesto el foco de atención en cuestiones tales como los motivos que habilitan su puesta en práctica, los límites a los que está sometido su ejercicio, la forma de inicio del procedimiento o los efectos de su resolución.

Jordán de la Torre, Beatriz. La cláusula antiabuso del régimen de operaciones de reestructuración. Motivo económico válido y ventaja fiscal. Tirant lo Blanch, 2024.

En los últimos años se ha observado un incremento de las prácticas abusivas tendentes a reducir o eliminar la carga tributaria y es aquí donde cobra especial relevancia la existencia de las cláusulas antiabuso para tratar de frenarlas. Actualmente, se están realizando en mayor medida, tanto a nivel internacional como nacional, las operaciones de reestructuración, y son en este tipo de operaciones donde también se pretende eludir la carga tributaria. Por ello, se regula una cláusula antiabuso específica de este régimen a nivel europeo en el artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE y a nivel nacional en el artículo 89.2 de la LIS. Esta cláusula contiene tres elementos fundamentales: el fraude o evasión fiscal, la ausencia de motivos económicos válidos y la obtención de una ventaja fiscal indebida, los tres son conceptos jurídicos indeterminados, lo que ha provocado problemas en su aplicación e interpretación. Este libro tiene como objetivos el análisis de esta cláusula anti-elusión, los requisitos para su aplicación, la relación con las operaciones de reestructuración y en él se podrán encontrar los diferentes pronunciamientos de los Tribunales en esta materia con el fin de que el lector tenga una visión global a nivel fiscal de estas operaciones y una mejor comprensión de la aplicación de la cláusula específica.

Almudí Cid, José Manuel, Marín-Barnuevo Fabo, Diego, Martínez Lago, Miguel Ángel, Orón Moratal, Germán (Directores). La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de aplicación. Tirant Lo Blanch, 2024.

El libro tiene su origen en unas Jornadas de estudio realizadas en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid con ocasión del vigésimo aniversario de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, en las que se abordaron algunos de los principales problemas advertidos en su regulación y que, según los autores, merecían una reflexión y, en algunos casos, una modificación legal.

La identificación de los temas objeto de estudio es resultado de las propuestas realizadas por los directores de las jornadas (y del libro) y, también, de las aportaciones realizadas por los intervinientes en dichas jornadas. Ello determina que no se estudie sistemáticamente todo el contenido de la LGT, sino solo aquellos aspectos que han sido considerados especialmente controvertidos en los últimos tiempos.

Se trata, pues, de un trabajo puramente académico en el que han participado conocidísimos especialistas en la materia (abogados, magistrados y profesores de universidad), y en el que cada uno de los autores ha ofrecido su visión crítica, libre y personal, del tema estudiado.

Asociación Española de
Asesores Fiscales.
Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.500 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Bernardo Bande García-Romeu

Presidente

Ignacio Arráez Bertolín

Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño

Secretario general

Marina García Hidalgo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado



Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

*Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del
Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent*

Andalucía-Málaga

Juan Miranda Hita

*Teléfono: +34 952 60 17 57
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 – local
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres*

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Daniel Martín Moreno

*Teléfono: +34 954 92 18 18
dmartin@mm-asesores.com
Balbino Marrón, 3-Ed.
Viapol-Portal A-4^a-Mód.6
04018 Sevilla*

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

*Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 Zaragoza*

Asturias y León

Fernando Fernández Vallinas

*fernando@etmasesores.com
Teléfono: +34 987 41 45 12
Lazúrtegui, 8 - 1^o
24400, Ponferrada*

Baleares

Antoni Serra Serra

*Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3^oB
07002 Palma de Mallorca*

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

*C/ Rafael Nebot, 5 - 1^o
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes*

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

*Teléfono: +34 942 03 70 90
chusereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2^o
39002 Santander*

Cataluña

Adrià Redondo Vives

*Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 – local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá*

Galicia

Diego Vïboras Cabañero

*Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2^o - Of. 202
15702 Santiago de Compostela*

Madrid-Zona Centro

Mabel Zapata Cirugeda

*Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1^oDcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez*

Murcia

Francisco Iniesta López- Matencio

*Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5^a
30009 Murcia*

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

*Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1^o
31007 Pamplona*

País Vasco

Gonzalo Apoïta Gordó

*Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoïta@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4^o - Dpto.410
48008 Bilbao*

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

*Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1^o-1^o
46005 Valencia*

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección «Estudios» o «Práctica profesional». Los destinados a la sección «Estudios» deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección «Práctica Profesional» versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación. Los originales enviados para ser publicados en la sección «Estudios» deberán adecuarse a los siguientes criterios:

- Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords). Será además necesario la traducción del título al inglés.

- Deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábiga y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

- Estructura: Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.
- Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección «Practica profesional» se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del libro (en cursiva), Edición, Editorial, páginas.

Ej: Alarcón García, E. (2016), *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*, Francis Lefebvre, pp. 123-130.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre), (Año de publicación), Título del capítulo entre comillas, en inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), título del libro en cursiva, editorial, páginas.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009), «Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia», en N. Carmona Fernández (coord.), *Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas*, Edición Fiscal CISS, pp. 105-128.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del artículo entre comillas. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016), «Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica», Revista Técnica Tributaria, núm. 114, p. 29.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de publicación). Título. Nombre del blog o sitio web (en cursiva). Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (19 enero 2017) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. Fiscalblog. <http://fiscalblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el Manual of the American Psychological Association, 7th edition disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros internacionales de investigación especializada (como el International Bureau of Fiscal Documentation).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO.

Previo petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria permitirá el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

[Consulta las políticas editoriales en revistatecnicatributaria.com](http://www.revistatecnicatributaria.com)

