

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 478 | Enero 2023

ISSN: 2695-6896

Fiscalidad de las criptomonedas y los NFT

Carlos Bartolomé Larrey

Error contable y prescripción

J. Andrés Sánchez Pedroche

Ceuta y Melilla: *Hubs* tecnológicos

Alberto García Valera y Felipe Masa Sánchez-Ocaña

Múltiples responsables por ocultación: algunas precisiones

Carmen Banacloche Palao

Simulación tributaria y error de prohibición

Claudio García Díez

Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable

Carolina Bona Sánchez, Marina Elistratova
y Jerónimo Pérez Alemán

Digitalización de los procesos financieros en las pymes

Gustavo Porporato Daher, Raquel Galindo Dorado
y Jesús Morcillo García



NFT
Non-fungible
token

45 CEF.-
Aniversario

Ahora

MÁSTERES

CURSOS



¿Y tú? ¿Ya sabes lo que quieres?

FÓRMATE EN LAS ÁREAS DE

Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y
Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas •
Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos •
Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 478 | Enero 2023

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
M.^a de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Emilio Álvarez Pérez-Bedía. Presidente del REA
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Julio García Saavedra. Socio fundador de García Saavedra Abogados
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
María José Lázaro Serrano. Socia de Auditoría en Grant Thornton
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Eva María Martín Díaz. Socia en Cuatrecasas e Inspectora de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Mercedes Ortega Matesanz. Auditora de BNFIX
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Jesús Rodríguez Márquez. Presidente Consejo Defensa Contribuyente. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM
Eduardo Verdún Fraile. Socio en EY e Inspector de Hacienda (excedente)

Evaluadores externos

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

Edita

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Suscripción anual (2023) (11 números) 185 € en papel / 95 € en digital

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

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

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

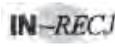
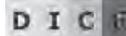
Entidad certificada por:



Imprime

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

Indexada en



© 2023 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

Sumario

Tributación

Estudios

- Fiscalidad del criptoarte: Tributación de las criptomonedas y los NFT 5-42
Taxing crypto art: Taxation of cryptocurrencies and NFTs
Carlos Bartolomé Larrey
- Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar? 43-76
Error by the taxpayer in the accounting and accruation of its income in the corporate tax. Can the Inspection take advantage of such mistake to liquidate?
José Andrés Sánchez Pedroche
- Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales 77-102
Ceuta and Melilla: Tax measures to consolidate their position as technological and digital hubs
Alberto García Valera y Felipe Masa Sánchez-Ocaña

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Responsabilidad por ocultación: ambigüedad del concepto y alcance en caso de múltiples responsables. (Análisis de la RTEAC de 15 de septiembre de 2022, RG 9318/2021) 103-115
Carmen Banacloche Palao
- Simulación tributaria y error de prohibición (Una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales). (Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020) 116-134
Claudio García Díez

Contabilidad

Estudios

Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración 135-164

Related loans and earnings quality. The moderating role of women on boards

Carolina Bona Sánchez, Marina Elistratova y Jerónimo Pérez Alemán

Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio 165-194

Accounting and administrative procedures' digitalization in Spanish SMEs. A case study

Gustavo Porporato Daher, Raquel Galindo Dorado y Jesús Morcillo García

Análisis doctrinal

Tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos. (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 129, de abril de 2022) 195-200

Carlos Calderero Parlange

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera 201-202

Javier Romano Aparicio

Acto de reconocimiento a opositores 2021-2022 203-206

Normas de publicación 207-208

@ | Solo disponible en www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm

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

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



Fiscalidad del cryptoarte: Tributación de las criptomonedas y los NFT

Carlos Bartolomé Larrey

Técnico de Hacienda

Licenciado en Derecho (España)

<https://orcid.org/0000-0002-2915-6477>

Este trabajo ha sido **finalista** del **Premio «Estudios Financieros» 2022** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

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

Extracto

La irrupción de los cryptoactivos supone un reto para los ordenamientos jurídicos vigentes. Los Estados afrontan dicho reto de forma muy heterogénea, hallándose los contribuyentes en una preocupante situación de inseguridad jurídica. En España no existe una regulación específica sobre esta materia salvo los criterios comunicados por la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas concretas. En ese contexto, el repentino auge de los NFT vinculados al arte, con operaciones de gran impacto mediático por su elevado precio, suponen una vuelta de tuerca a la inseguridad a la que se enfrentan sus agentes respecto a su tratamiento fiscal. A falta de esa concreción, en este trabajo analizamos el contexto y características en el que se desarrolla el cryptoarte y aportamos algunas propuestas en relación con su fiscalidad.

Palabras clave: tributación de criptomonedas; tributación de NFT; IRPF; IVA; cryptoarte.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 13-09-2022 / Fecha de revisión: 28-11-2022

Cómo citar: Bartolomé Larrey, C. (2023). Fiscalidad del cryptoarte: Tributación de las criptomonedas y los NFT. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 5-42.



Taxing crypto art: Taxation of cryptocurrencies and NFTs

Carlos Bartolomé Larrey

Abstract

The explosion of crypto assets poses a challenge for existing legal systems. States face this challenge in a very heterogeneous way, with taxpayers left in a worrying state of legal uncertainty. In Spain there is no specific regulation in this area except the guidelines issued by the General Directorate of Taxation (Dirección General de Tributos) in response to specific consultations. With this context in mind, the sudden rise of NFTs linked to art, which have great impact on media industry due to their high price, presents a twist in the uncertainty agents face about their tax treatment. In the absence of this concreteness, this paper analyzes the context and conditions in which crypto art evolves and provide proposals with respect to its taxation.

Keywords: cryptocurrencies taxation; NFT taxation; personal income tax; VAT; crypto art.

Citation: Bartolomé Larrey, C. (2023). Fiscalidad del criptoarte: Tributación de las criptomonedas y los NFT. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 5-42.



Sumario

1. Introducción
 2. *Blockchain, smartcontracts y tokens*
 3. Criptomonedas
 4. Características de los NFT
 5. Régimen fiscal de las criptomonedas
 - 5.1. Imposición directa
 - 5.2. Imposición indirecta
 6. Régimen fiscal de los NFT
 - 6.1. Imposición indirecta
 - 6.2. Imposición directa
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Las nuevas tecnologías constituyen un desafío constante a las regulaciones vigentes en diversas áreas. El auge de las criptomonedas y del uso de *blockchain* responden, en cierta medida, al deseo de alejarse de los reguladores mediante aplicaciones tecnológicas que aportan certeza y seguridad sin necesidad de un intermediario oficial. Sin embargo, su popularización exige que los ordenamientos integren esta nueva realidad para dotarla de seguridad jurídica, especialmente en el ámbito tributario, ante la irrupción de nuevos activos, negocios, servicios y medios de pago que van a dar lugar a rendimientos y ganancias patrimoniales difíciles de calificar, de localizar geográficamente y de imputar subjetiva y temporalmente, suponiendo un auténtico cambio de paradigma de difícil encaje legal en los ordenamientos vigentes.

Las siglas NFT corresponden a *non fungible tokens*, activos digitales que representan objetos de muy diversa naturaleza: pueden ser imágenes, vídeos, GIF animados¹, audios, accesorios para videojuegos, etc. No son fungibles porque son únicos (no siendo susceptibles de intercambio entre sí), a diferencia de las criptomonedas. Se comercializan *online*, en la inmensa mayoría de los casos mediante criptomonedas y codificados a través de *smartcontracts* en la *blockchain*. Se trata de un concepto extraordinariamente novedoso para el público en general, que atrajo su atención y la de los medios especialmente a partir de la segunda mitad de 2021, en la que se conocieron transacciones millonarias que implicaban a los NFT.

Esta primera aproximación al concepto pone de manifiesto la dificultad para su caracterización, ya que no solo implica conceptos vinculados al mundo digital, sino que recae sobre la titularidad de unos derechos inmateriales fácilmente reproducibles y, por tanto, cuestionados por muchos actores que perciben su auge como una enorme burbuja especulativa próxima a estallar.

¹ El GIF (*graphic interchange format*) animado es un formato de imagen digital muy popular en las redes sociales y aplicaciones de mensajería instantánea. Se caracteriza, a diferencia de otros formatos, por ser una imagen en movimiento que dura unos pocos segundos. Se trata de un archivo que contiene varias imágenes que se reproducen en secuencia, dando lugar a una pequeña animación.

2. *Blockchain, smartcontracts y tokens*

Como se ha indicado, los NFT tienen como característica esencial que en la inmensa mayoría de los casos se comercializan mediante criptomonedas y que, como estas, funcionan gracias a la tecnología *blockchain*. La «cadena de bloques» es un espacio virtual descentralizado de registro de datos, en el que las operaciones son validadas por los propios miembros de la red, sin que sea necesario que intervenga un intermediario (Sedeño López, 2020, p. 210). La transacción consta de tres etapas. En primer lugar, los sujetos adoptan un acuerdo de transacción. En segundo lugar, los miembros de la red (nodos validadores o mineros) calcularán un código que se incluirá en el *hash* o huella digital. Por último, se validará la operación, distribuyendo la nueva versión del bloque entre el resto de nodos o miembros de la red que deberán aprobar la transacción. Una vez realizada esta, la cadena de bloques queda modificada mediante la adición del nuevo bloque a los anteriores con dos consecuencias: la transacción es irreversible, ya que no se puede modificar (habría que hacer una nueva transacción que se incorporaría a la cadena, pero la anterior permanecería) y, además, habrá sido validada al pasar a formar parte del registro. Se dan así las tres características que se atribuyen a la *blockchain*: la transparencia, la trazabilidad y la inmutabilidad de los datos en un entorno de falta de confianza entre las partes (Parrondo Tort, 2020, p. 113). No es necesario un intermediario para garantizar la confianza y seguridad de las transacciones (como un banco), depositándose esa confianza en la propia tecnología. Así, la *blockchain* podría compararse a un libro mayor de contabilidad que contiene todas las operaciones realizadas hasta la actualidad, reproducida y almacenada libremente en los diferentes nodos constituyendo una red totalmente descentralizada sin intervención de ninguna autoridad (Pérez Bernabeu, 2018, p. 150). Cada nuevo bloque se agrega a la cadena y contiene una firma digital (*hash*) del bloque anterior.

Las transacciones, a su vez, pueden responder a contratos entre los sujetos, denominados *smartcontracts*. Dentro de estos, los *smart code contracts* son secuencias de códigos almacenadas, verificadas y ejecutadas en *blockchain* como soporte tecnológico (Serra Rodríguez, 2021). La particularidad de estos contratos radica en que se trata de secuencias prefijadas de ejecución automática y autónoma, sin que sea posible su modificación, de forma que una vez incorporado al bloque resulta irrevocable e invariable. Este automatismo garantiza su trazabilidad, autenticidad e integridad a través de la cadena de bloques². Cuando se cumplan las condiciones preestablecidas, el contrato se ejecutará automáticamente, eliminando así costes de transacción, asesoramiento y cumplimiento.

² Como señala Serra Rodríguez (2021), a pesar de las evidentes ventajas que aportan los *smartcontracts* en las transacciones automatizadas, seguirán existiendo aspectos que deberán ser resueltos por el derecho o, en última instancia, los tribunales, como errores en la programación o los riesgos para la tutela de los derechos de los consumidores, destacando especialmente el difícil encaje del derecho de desistimiento en los contratos de adhesión.

A su vez, los contratos inteligentes se ejecutan en una plataforma de código abierto, siendo Ethereum la más utilizada en la actualidad para ese fin. La plataforma permite a los desarrolladores crear aplicaciones con capacidad para transaccionar con criptomonedas a partir de un contrato inteligente y con tecnología *blockchain*, resultando, por tanto, confiables y predecibles, ya que una vez cargados en la plataforma se ejecutarán según lo programado. Ethereum usa como divisa interna la criptomoneda *ether*. Dicha moneda se emplea como recompensa para los mineros validadores de la cadena de bloques (que incluyen la operación en la *blockchain*) y como única moneda aceptada para el pago de las tasas de las transacciones (denominado «gas»), que también se destina a los mineros. Cada vez que se ejecuta un *smartcontract* en Ethereum, debe especificarse un límite de «gas» o tasa de transacción y un precio de «gas» que se está dispuesto a pagar en la operación. Cuanto más alto sea el precio de «gas» que se está dispuesto a pagar, mayor incentivo tendrán los mineros para incluir la transacción en su bloque y, en consecuencia, más rápidamente quedará incluida en la cadena (se ejecutará antes que las de otros que hayan ofrecido menos «gas» por una transacción equivalente). Este sistema tiene importantes consecuencias en el mercado primario de los NFT, como más adelante veremos, dado que en muchas ocasiones el éxito de una transacción dependerá de la velocidad con la que esta se ejecute³.

El objeto del contrato es un *token* digital, que puede definirse como la representación digital de un activo, derecho u obligación subyacente cifrado criptográficamente para transformar la información en un formato ilegible que solo permite el acceso a aquel que tiene la clave pública y privada para el descifrado, garantizando así la seguridad y valor de la información, evitando, en principio, abusos públicos y manipulaciones (Parrondo Tort, 2020, p. 114). Los NFT son *tokens* digitales no fungibles por ser únicos, cuyo código fuente es inmodificable.

3. Criptomonedas

Por último, en cuanto al marco en el que se comercializan los NFT, hay que referirse a la forma de pago desde su emisión y en las sucesivas transacciones que pudieran realizarse: se hará, con carácter general, mediante criptomonedas y, en la actualidad, en la mayoría de los casos, a través de la plataforma Ethereum mediante el pago de *ethers*. Las criptomonedas son *tokens* de pago fungibles con la particularidad de que son monedas digitales

³ En cuanto a la validación de operaciones, Ethereum se está trasladando a un mecanismo de consenso llamado prueba de participación (PoS). Para ello, los usuarios participan con sus ETH para convertirse en validadores de la red (*staking*). Ethereum sigue denominando mineros a los validadores de operaciones, cuyo incentivo para realizar una transacción antes que otras seguirá siendo el gas ofrecido (comisión de prioridad o propina).

<https://ethereum.org/es/developers/docs/consensus-mechanisms/pos/>

<https://ethereum.org/es/developers/docs/gas/> [consultados el 25/11/2022].

no reconocidas como de curso legal. Presentan las siguientes características (Meleán Brito y Rangel Gutiérrez, 2021):

- Descentralización, proporcionada por la tecnología *blockchain*, ya que la emisión, control y validación de las operaciones se lleva a cabo por los nodos validadores.
- Comisiones bajas e inexistencia de necesidad de intermediarios, ya que las transacciones pueden realizarse directamente por las partes.
- Seguridad, como consecuencia de la trazabilidad e inmutabilidad de los registros de la cadena de bloques, que imposibilita la falsificación y la reversión de las transacciones perfeccionadas.

Meleán Brito y Rangel Gutiérrez (2021) añaden a las características anteriores la circunstancia de tratarse de una tecnología disruptiva en la medida en que representan un cambio de paradigma tradicional susceptible de transformar el sistema económico monetario internacional.

En cuanto a su naturaleza jurídica, se trata de una cuestión controvertida no resuelta en la actualidad. Parece claro, no obstante, que no tendría encaje en el concepto de «dinero» o «divisa»⁴. No cumplen las condiciones del dinero electrónico⁵ al no estar expresados en una unidad de cuenta tradicional (dinero *fiat*)⁶. De forma generalmente aceptada se considera que el dinero debe cumplir tres funciones (Casanueva Cañete y López de la Cruz, 2018, pp. 77 y 101):

- Como unidad de cuenta, sirviendo como medida de valor de los bienes y servicios que existen en el mercado, de modo que pueda ser cuantificado en la unidad monetaria utilizada.
- Como medio de cambio, actuando como intermediario en los intercambios de bienes y servicios.

⁴ Sin perjuicio de las similitudes que pueden presentar y que permiten su asimilación sectorial en algunos ámbitos a efectos fiscales (por ejemplo, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE– de 22 de octubre de 2015 [asunto C-264/14 –NFJ060055–]: «Pues bien, las operaciones relativas a divisas no tradicionales, es decir, divisas distintas a las monedas que son medios legales de pago en uno o en varios países, constituyen operaciones financieras siempre que tales divisas hayan sido aceptadas por las partes en una transacción como medio de pago alternativo a los medios legales de pago y no tengan ninguna finalidad distinta de la de ser medio de pago» [FD 49]). En el mismo sentido, Consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) V1029/2015, de 30 de marzo (NFC053948), y V2846/2015, de 1 de octubre (NFC056308), que le atribuyen el carácter de medio de pago exclusivamente a efectos del IVA.

⁵ Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico.

⁶ Según el Banco Central Europeo, es dinero *fiat* «aquel dinero establecido por un gobierno para enfocar una economía hacia un cierto medio de intercambio (por ejemplo, el euro, dólar o yen, entre otros)» (p. 33) <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf> [consultado el 20/11/2022].

- Como depósito de valor debido a la relativa capacidad de mantener su valor en el tiempo, permitiendo que volvamos a utilizarlo como medio de pago para obtener otro bien o servicio del mercado en el futuro.

Las monedas virtuales son una representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, con un reducidísimo nivel de aceptación entre el público como medio de pago. Es dudoso, por tanto, el carácter de «medio de pago» (Anglès Juanpere, 2019, p. 14)⁷, pues no tienen poder liberatorio de deudas en general y necesitan, previamente, convertirse en otras divisas, excepto en intercambios cerrados o sedes especializadas, tipo Coinbase⁸ (Carbajo Vasco, 2018, p. 21). Además, su elevada volatilidad hace imposible que pueda utilizarse como depósito de valor o unidad de cuenta (OCDE, 2020, p. 41). A modo de ejemplo, *Bitcoin* dobló su valor entre julio y noviembre de 2021, perdiendo casi el 75 % del mismo entre esa fecha y noviembre de 2022⁹:



⁷ Anglès Juanpere (2019) considera que

su posible función como unidad de cuenta y medio de intercambio es más bien mediocre, tanto por su limitada aceptación para realizar pagos minoristas como por la volatilidad e imprevisibilidad de su valor, que dificulta enormemente el establecimiento de precios en dichas monedas. Su elevadísima volatilidad conlleva que tampoco resulten fiables como depósito de valor hacia el que los ciudadanos puedan canalizar sus ahorros. Además, la carencia tanto de un valor intrínseco como de un valor extrínseco (por no estar respaldadas por ninguna autoridad) también dificulta el cumplimiento de las funciones del dinero.

⁸ <https://www.coinbase.com/> [consultado el 25/11/2022].

⁹ <https://coinmarketcap.com/es/currencies/bitcoin/> [consultado el 28/11/2022].

Desde las autoridades se trata de advertir de los riesgos asociados a la inversión en criptomonedas. El 9 de marzo de 2021 la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) y el Banco de España emitieron un comunicado conjunto¹⁰ alertando de los riesgos derivados de la falta de regulación, la opacidad en la formación de precios, su escaso uso como medio de pago y los peligros de robo, estafa o pérdida. En ese sentido, la CNMV aprobó la Circular 1/2022, de 10 de enero, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión¹¹, que exige que todas las comunicaciones comerciales deban incluir información sobre los riesgos del producto que publicitan y, en concreto, el siguiente mensaje de advertencia: «La inversión en criptoactivos no está regulada, puede no ser adecuada para inversores minoristas y perderse la totalidad del importe invertido» (Norma 5.2.a).

En mayo y noviembre de 2022 se produjeron, respectivamente, dos importantes sucesos que ponen de manifiesto el elevado riesgo de las inversiones en criptomonedas: por una parte, la pérdida total de valor, de forma abrupta, de la criptomoneda Luna y, por otra, la quiebra de uno de los mayores *exchanges* existentes¹².

La evolución de la cotización de estas monedas virtuales está condicionada, además, por las declaraciones públicas que puedan realizar personas influyentes, alterando de forma brusca la aceptación y valoración del público¹³. Al no estar reguladas como activos financieros, esas acciones no son ilegales.

Meleán Brito y Rangel Gutiérrez (2021) destacan la dificultad de incorporar las criptomonedas a los conceptos jurídicos tradicionales, concluyendo que el debate actual ha dado lugar a tres posibles criterios:

- Como instrumento financiero. Criterio seguido por Alemania, al entender que quienes las adquieren lo hacen con la expectativa de una ganancia futura. En consecuencia, deberán ajustarse a la regulación de los mercados de valores desde un enfoque funcional.

¹⁰ <https://www.cnmv.es/Portal/verDoc.axd?t=%7Be14ce903-5161-4316-a480-eb1916b85084%7D> [consultado el 25/11/2022].

¹¹ <https://www.boe.es/boe/dias/2022/01/17/pdfs/BOE-A-2022-666.pdf> [consultado el 25/11/2022].

¹² <https://decrypt.co/es/100419/que-paso-con-luna-y-ust-explicando-el-colapso-de-terra> [consultado el 25/11/2022].

<https://www.lavanguardia.com/economia/20221120/8613853/quiebra-ftx-desencadena-crisis-historica-mundo-cripto.html> [consultado el 25/11/2022].

¹³ A modo de ejemplo, Elon Musk, conocido propietario de la marca de automóviles Tesla y recientemente también de Twitter, manifestó el 20 de diciembre de 2020 a través de un *tweet* su interés por la criptomoneda *Dogecoin*, únicamente con el siguiente texto: *One Word: Doge*. Supuso un incremento de valor de la divisa virtual del 50 %. Otros *tweets* posteriores incrementaron significativamente su valor.

<https://es.m.wikipedia.org/wiki/Dogecoin> [consultado el 25/11/2022].

- Como divisas o medio de pago. Como se ha visto, no satisfacen en la actualidad las tres finalidades del dinero (ser utilizadas como medios de pago, constituir instrumentos de ahorro y servir como unidad de medida de cuenta). Carecen de reconocimiento legal por los estados o bancos centrales. Su éxito obedece, en gran medida, a la posibilidad de ser convertidas en dinero *fiat*.
- Como bien mueble incorporal. Se trata de bienes apropiables, que no pueden ser apreciables por los sentidos debido a su característica de ser virtuales, son fungibles y proporcionan a quienes las poseen los beneficios y costes que les son propios.

La conclusión, en última instancia, sería que en la actualidad no existe consenso en cuanto a la naturaleza jurídica de las criptomonedas, no solo por el distinto tratamiento que está recibiendo en cada país¹⁴, sino por la propia heterogeneidad de las monedas, que comprende en la actualidad más de 20.000 divisas digitales diferentes¹⁵.

En el ámbito de la Unión Europea se está avanzando en el establecimiento de un marco regulatorio para las criptomonedas, habida cuenta de que pese a su creciente popularidad y uso siguen operando en un mercado no regulado que genera incertidumbre e inseguridad jurídica. El 24 de septiembre de 2020 la Comisión Europea presentó la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937, conocido como MiCA¹⁶ (*Markets in Crypto-Assets*). La propuesta introduce definiciones para cada tipo de activo digital¹⁷.

En cuanto a los sujetos intervinientes en el mercado de las criptomonedas, podemos distinguir tres:

1. Los denominados «mineros» y validadores. Como hemos visto antes, los nodos son sistemas informáticos que utilizan su potencia de cálculo para confirmar las transacciones y actúan como el *hardware* físico de validación del proceso. Este proceso es costoso y precisa recursos, por lo que se incentiva a través de recompensas. En última instancia, una transacción no es más que un dato que se envía

¹⁴ Sobre el régimen aplicable a las criptomonedas por país: <https://www.thomsonreuters.com/en-us/posts/wp-content/uploads/sites/20/2022/04/Cryptos-Report-Compendium-2022.pdf> [consultado el 25/11/2022].

¹⁵ La web <https://coinmarketcap.com/es> contiene la relación de criptomonedas presentes en el mercado. A pesar de la citada heterogeneidad, en abril de 2022 bitcoin y ethereum representaban más del 60 % de la capitalización del mercado global de criptomonedas (41 % y 19 %, respectivamente) [consultado el 21/04/2022].

¹⁶ Accesible en https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:f69f89bb-fe54-11ea-b44f-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_1&format=PDF [consultado el 25/11/2022].

¹⁷ Sobre la tipología y clasificación de criptoactivos en el marco regulatorio de MiCA, véase Parrondo Tort (2021).

para ser añadido a una cadena de bloques. Si todos los parámetros son aceptados, el validador pasará la transacción a un nodo que la añadirá a la *blockchain*.

2. Los *traders*, que son las personas físicas o jurídicas que negocian o especulan en los mercados con el objetivo de obtener una rentabilidad por su actividad. Con carácter general, quienes compran y venden criptomonedas se incluirían en esta categoría, dado el carácter residual, en la actualidad, de la posibilidad de utilizarlas como medio de pago (no son generalmente aceptadas en el intercambio de bienes y servicios). Pueden actuar por cuenta propia o por cuenta de terceros.
3. Los proveedores de servicios de criptomonedas, que comprenden tanto los dedicados a la custodia y salvaguarda de claves criptográficas (*wallets* o *ledgers*) como los que proporcionan servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedian de cualquier forma en la realización de dichas operaciones (*exchanges*). Estas entidades han sido objeto de una regulación reciente que les impone obligaciones en diversos ámbitos:
 - Son sujetos obligados a cumplir las disposiciones en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo¹⁸, incluyendo la identificación de titulares reales y formales, aplicación de medidas de diligencia debida, etc.¹⁹
 - Deben suministrar a la Agencia Tributaria información sobre la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas. Este suministro comprende información sobre saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos. En cuanto a los *exchanges*, deben informar de las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación²⁰.

¹⁸ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (arts. 1.5, 1.6, 1.7, 2.1 z).

¹⁹ Aplicarán los formularios conocidos como KYC (*know your costumer*): proceso por el que una empresa identifica a sus clientes y verifica su idoneidad. En particular, en el ámbito financiero, se comprueba su solvencia y el cumplimiento de las regulaciones bancarias y de prevención de blanqueo de capitales que rigen esa actividad.

²⁰ Apartados 6 y 7 de la disposición adicional decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según redacción dada por el artículo 3.6 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra

- Deben inscribirse en el Registro de proveedores de servicios de cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria y de custodia de monederos electrónicos, constituido al efecto en el Banco de España²¹. La prestación de servicios sin contar con el preceptivo registro tiene la consideración de infracción muy grave.

Por último, las criptomonedas se caracterizan por el anonimato que ofrecen a sus titulares. Para realizar transacciones con ellas no es necesario registrarse ni facilitar ningún dato de carácter personal que permita identificar al sujeto frente a terceros. Lo único que hace falta es instalar en un ordenador o dispositivo móvil un monedero electrónico (*wallet*) que, una vez creado, dispondrá de dos claves matemáticamente relacionadas. La clave pública sería similar a un número de cuenta bancario, accesible por cualquiera sin necesidad de contraseña. La clave privada es la que permite operar con el *wallet* (siguiendo con el símil de la cuenta bancaria, equivaldría al usuario y contraseña que permite realizar transacciones bancarias desde la web o aplicación móvil de un banco). Un mismo usuario puede tener tantas claves públicas como desee vinculadas a un mismo *wallet*. Dichas claves públicas son accesibles por cualquiera y ofrecen información sobre las operaciones realizadas y su cuantía, pero no facilitan ninguna información adicional de carácter personal. En consecuencia, el anonimato que ofrece este sistema radica en que, en principio, no es posible vincular una dirección pública con una persona concreta²², sin embargo, una vez se establece ese vínculo, la información obtenida es totalmente transparente, ya que se tendrá acceso a todas y cada una de las transacciones realizadas con esa clave pública, con indicación de fechas, importe, concepto, *hash*, etc. La vinculación entre usuario y clave pública da lugar a lo que se denomina como *loss of transactional privacy* (Pérez Bernabeu, 2018, p. 152). Así, a diferencia de la creencia popular de que el uso de criptomone-

las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

²¹ Disposición adicional segunda de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, según redacción dada por el artículo 3.27 del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.

El Banco de España ofrece información sobre este registro en la siguiente dirección web:

https://www.bde.es/bde/es/secciones/servicios/Particulares_y_e/registro-de-proveedores-de-servicios-de-cambio-de-moneda-virtual-por-moneda-fiduciaria-y-de-custodia-de-monederos-electronicos/registro-de-proveedores-de-servicios-de-cambio-de-moneda-virtual-por-moneda-fiduciaria-y-de-custodia-de-monederos-electronicos.html [consultado el 25/11/2022].

En la siguiente dirección pueden consultarse las entidades registradas:

https://www.bde.es/f/webbde/SGE/regis/registro_CMV_SCMV_CMC_SCMC.xlsx [consultado el 25/11/2022].

²² Por ejemplo, cualquiera puede consultar los movimientos de una clave pública vinculada a la plataforma Ethereum a través de la web <https://etherscan.io> [consultado el 25/11/2022].

das garantiza opacidad absoluta, la vinculación entre clave pública e individuo proporciona exactamente lo contrario: desde ese momento podrán trazarse de forma inequívoca todas las operaciones realizadas, que habrán quedado almacenadas en la *blockchain* de forma pública y accesible por cualquiera.

Como se ha visto antes, tanto los proveedores de servicios de cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria como los de custodia de monederos electrónicos deben proporcionar a la Administración tributaria información sobre los saldos en cada moneda virtual y, en su caso, en dinero de curso legal, así como el detalle de todas las operaciones realizadas en monedas virtuales y la identificación de los titulares. Eso quiere decir que el anonimato únicamente podrá mantenerse mientras el titular de las monedas virtuales no salga del sistema. Sin embargo, cuando desee materializar el valor de cambio atribuido a la criptomoneda en moneda de curso legal (dinero *fiat*), sus datos personales y relativos a las operaciones realizadas con esos proveedores de servicios serán comunicados a la Administración tributaria. La información ofrecida se limita, no obstante, a las «entradas» y «salidas» del sistema mediante la compra y venta de dinero de curso legal (Pérez Bernabeu, 2018, p. 157) o monedas virtuales depositadas en custodia, permaneciendo el resto de operaciones realizadas dentro del sistema con carácter previo al cambio por divisa legal ignoradas por la Administración tributaria. Quedaría la opción, en todo caso, de ejecutar las operaciones de cambio al margen de las citadas plataformas o proveedores de servicios²³.

Tratar de imponer a los usuarios que comuniquen las claves públicas de las que son propietarios se ha demostrado hasta la fecha como totalmente ineficaz²⁴. Tratar de indagar acerca de esa titularidad resultaría complejo y posiblemente solo sería viable en el marco de un procedimiento de inspección en relación con un contribuyente determinado²⁵.

²³ Nada impediría, por ejemplo, vender la clave privada de un *wallet* que contuviera criptodivisas por su equivalente en dinero de curso legal satisfaciendo el precio en dinero en efectivo. En ese caso, sin embargo, el adquirente podría tener problemas para acreditar el origen de esas criptomonedas si deseara convertirlas en dinero de curso legal a través de un *exchange*.

²⁴ Los residentes en Estados Unidos titulares de cuentas de criptomonedas deben presentar el Form 8938, *Statement of Specified Foreign Financial* suministrando información sobre las cuentas de su titularidad, estableciéndose importantes sanciones para el caso de incumplimiento. A pesar del régimen sancionador, únicamente 807 sujetos en todo Estados Unidos informaron de la realización de operaciones con criptomonedas mediante el citado formulario en 2013. Dicho número fue de 893 en 2014 y de 802 en 2015 (Pérez Bernabeu, 2018, p. 159).

²⁵ Pérez Bernabeu (2018, pp. 154 y 155) señala que

al objeto de identificar a los titulares de las cuentas de Bitcoin, las autoridades tributarias pueden recurrir a complejos métodos de análisis basados en técnicas de «desanonimización» de usuarios de Bitcoin mediante la agrupación de direcciones de Bitcoin que controla un mismo usuario (estas técnicas reciben el nombre de *deanonymizing techniques to cluster Bitcoin addresses*), lo que permite llegar a identificar a este. No obstante, esta técnica no permite identificar a todos los usuarios de las cuentas sobre las que se trabaja, sino solo a un porcentaje de ellos, siendo más fácil identificar a los usuarios principales.

4. Características de los NFT

Como se ha indicado en la introducción, las siglas NFT corresponden a *non fungible tokens*. Son, por tanto, activos digitales no intercambiables entre sí que se negocian a través de la *blockchain*. Podrían definirse como unidades de datos almacenados en la *blockchain* que certifican que un determinado activo digital es único y no intercambiable. Sin embargo, lo que realmente certifican esos datos no es más que el origen del archivo digital, ofreciendo una prueba irrefutable de quién lo creó, a quién pertenece en la actualidad y quiénes fueron sus anteriores propietarios (Nadini *et al.*, 2021). Originariamente fueron parte de la plataforma *blockchain* Ethereum, sin embargo, otras *blockchains* han ido incorporando sus propios NFT.

Nadini *et al.* (2021) publicaron el 22 de octubre de 2021 en Nature un detallado estudio sobre el mercado de los NFT clasificándolos en seis categorías: arte, coleccionable, juegos, metaverso, otros y utilidades. Señalan que el mercado permaneció estable hasta mediados de 2020, con una negociación media diaria en torno a los 60.000 dólares americanos. Sin embargo, a partir de julio de 2020, inició su crecimiento rebasando los 10 millones de dólares de negociación diaria en mayo de 2021. Por lo que respecta a la composición del mercado, desde julio de 2020 está claramente liderado por los NFT clasificados como Arte, representando el 71 % del volumen total de transacciones, seguido por el 17 % de Coleccionable. Es importante señalar, no obstante, que la composición difiere si nos referimos al número de operaciones y no a su importe, en cuyo caso las categorías Juegos y Coleccionable estarían por delante, con un 44 % y 38 % del volumen, respectivamente. Lo anterior pone de manifiesto la importancia del denominado Criptoarte, que con un número menor de transacciones lidera ampliamente el mercado de los NFT. Dada la heterogeneidad de las distintas categorías de NFT, tanto por las características de los «activos» comercializados como por sus fines, nos centraremos en el análisis de la categoría de Arte por ser la que más impacto mediático ha tenido y por ser, en términos relativos, la de mayor relevancia económica.

La mecánica de comercialización de esa categoría de NFT sigue, con carácter general, los siguientes pasos:

1. Se prepara un proyecto de emisión de una determinada colección de NFT. En ese proyecto participan expertos de distintas disciplinas, incluyendo artistas gráficos, programadores, asesores legales, diseñadores de las campañas de marketing e incluso personas influyentes cuyo papel consistirá en despertar interés por la colección que se va a emitir. Las colecciones suelen constar de un número limitado de NFT con características homogéneas, pero con pequeñas diferencias entre ellos, de manera que puedan clasificarse como comunes, medios, raros, ultrarraros y únicos dentro de la misma colección. Cuantas menos unidades de un NFT con características singulares existan, mayor será, en general, su valoración en el mercado de esos NFT.

2. Se señala un día y hora específicos en los que los NFT se pondrán a la venta al público, de acuerdo con las condiciones prefijadas en un *smartcontract* y a través de la *blockchain* mediante el pago de criptomonedas.
3. Cuando se trata de un proyecto al que la comunidad atribuye valor (por su calidad o por las posibilidades de reventa obteniendo beneficio), el momento específico de la venta (conocido como *drop*) es frenético. Sería equivalente al mercado primario de valores con demanda muy superior a la oferta. A esta fase acuden compradores especializados que conocen el mercado y que se sirven, cuando es posible, de herramientas informáticas (*bots*) que les permiten introducir un elevado número de ofertas en fracciones de segundo, logrando así adquirir los NFT a precios muy razonables considerando las posibilidades de reventa posteriores. Esta primera fase equivaldría a haber «acuñado» el NFT, conociéndose en el argot como «*mintear*» el NFT (del inglés *to mint*). Para la compra, el adquirente deberá indicar antes de la operación la tasa máxima (o «gas») que está dispuesto a pagar a los mineros validadores de la transacción. De esta forma, el comprador pagará la cuota de «gas» que haya preestablecido para retribuir a los mineros por adelantado. Sin embargo, si la oferta de NFT que se pretende adquirir es limitada y la orden se introduce cuando ya no queda ninguno disponible para la venta, la transacción se completará, pero no se producirá la transmisión de ningún NFT. En ese caso, solo se pagará el «gas» y habrá una pérdida que podrá llegar a ser del límite total prefijado. Este mecanismo evita el exceso de transacciones y pretende retribuir con criterios de mercado a los mineros: cuanto más rápida sea la operación, mayor será su retribución y, desde la perspectiva del comprador, cuanto más se esté dispuesto a pagar, mayor será la velocidad a la que se ejecute la operación y más posibilidades se tendrán de adquirir el preciado NFT. Supone, sin embargo, un riesgo para los que pretenden adquirir el NFT en esta fase porque perderán el «gas» que estaban dispuestos a pagar si finalmente la compra no se perfecciona. También, en caso de perfeccionarse, podrán acabar pagando un precio total (NFT más «gas») que no les permita, posteriormente, si desean revender el NFT, recuperar el importe total invertido en su adquisición si se excedieron en su importe.
4. Una vez adquirido el NFT, quedará incorporado en la misma *wallet* en la que se encontraban los *ETH* con los que lo adquirió el comprador (en caso de usar la plataforma Ethereum). A partir de ese momento se le considerará propietario del mismo y podrá acreditarlo mediante la clave pública de su *wallet*. Podrá, igualmente, transmitirlo en cualquier momento²⁶, quedando la transacción registrada en la *blockchain*, de manera que podrá conocerse en todo momento a quién perteneció (entendiendo esa identificación referida exclusivamente al *wallet*) y por cuánto se realizaron las sucesivas transacciones. Las ventas se realizan, en ge-

²⁶ Existe la posibilidad de que el *smartcontract* limite temporal o incluso definitivamente las transmisiones posteriores, si bien su uso es muy residual.

neral, a través de una plataforma²⁷ que actúa como intermediaria y que informa en todo momento del precio mínimo al que se están negociando los NFT de la misma colección (conocido como *floor price*). Una vez realizada la venta, los *ETH* obtenidos se incorporan a la misma *wallet* del vendedor.

Actualmente, el récord²⁸ a la obra de arte NFT por la que se ha pagado un mayor precio corresponde a *Everydays: The First 5.000 Days*, del artista digital Mike Winkelmann, conocido como *Beeple*. Se trata de un collage que reúne 5.000 de sus trabajos anteriores, vendido por 69,3 millones de dólares²⁹. Le sigue *Clock*, del artista digital Pak, cuya identidad es desconocida, que obtuvo 52,8 millones de dólares americanos. Diariamente se perfeccionan ventas por decenas y cientos de miles de dólares por obra.

Considerando las características de las obras que constituyen el criptoarte y los precios que se están pagando por ellas, parece razonable entender la perplejidad y escepticismo con que se percibe este mercado por el público en general. No debe olvidarse que lo que se está comprando, en principio, no es más que una imagen digital susceptible de ser copiada y reproducida de forma idéntica e ilimitada en cualquier dispositivo y por cualquiera. La siguiente imagen, por ejemplo, corresponde al NFT número 23 de la popular colección *Bored Ape Yacht Club*, por el que se pagaron en enero de 2022 más de 900.000 dólares³⁰. Su elevado precio responde a su singular pelaje, ya que solo lo tienen 77 de los 10.000 monos que integran la colección.



²⁷ En el caso de Ethereum, las ventas se realizan a través de Opensea (<https://opensea.io>) [consultado el 25/11/2022].

²⁸ https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_most_expensive_non-fungible_tokens [consultado el 25/11/2022].

²⁹ <https://forbes.es/criptomonedas/100165/el-dia-que-beeple-hizo-estallar-el-mercado-del-criptoarte> [consultado el 25/11/2022].

³⁰ Pueden consultarse las transacciones realizadas y las ofertas vigentes en <https://opensea.io/assets/0xc4ca0eda7647a8ab7c2061c2e118a18a936f13d/23> [consultado el 25/11/2022].

El hecho de que la imagen sea fácilmente reproducible hace cuestionarse por qué razón alguien estaría dispuesto a pagar ese precio. Tanto es así, que los compradores de NFT son en ocasiones ridiculizados en las redes sociales por las características de los activos adquiridos³¹. Como manifestación destacada de ese escepticismo, en febrero de 2022 un usuario creó una aplicación, denominada *The NFT Bay*³², que incluye un buscador para localizar archivos NFT y que permite su descarga, poniendo de manifiesto que esos archivos digitales pueden descargarse y reproducirse fácilmente por cualquiera.

Cabe preguntarse, en consecuencia, qué se está adquiriendo realmente al comprar un NFT y qué derechos confiere. Con carácter general, la compra de un NFT de arte no implica la transferencia de la propiedad intelectual de la imagen o archivo adquirido, que seguirá perteneciendo a su creador o titular y que se regirá por las leyes de propiedad intelectual de cada país. Sería similar a la compra de la reproducción de una fotografía: el adquirente pasa a ser propietario de ese artículo concreto, pero no puede ejercer sobre él ninguno de los derechos de autor que la ley atribuye a su creador. Sin embargo, la naturaleza de los NFT, comercializados mediante *smartcontracts*, permite delimitar qué derechos lleva asociados su compra. En la actualidad, no obstante, esos derechos son muy limitados y generalmente solo implican el reconocimiento de que la obra se compró directamente a su creador original³³. Siguiendo con el ejemplo de la fotografía firmada y numerada por el fotógrafo que la tomó, el comprador no podrá reproducirla y lucrarse con la venta de esa reproducción, pero sí podrá certificar que es auténtica, emitida por su creador y, si es escasa, beneficiarse del valor añadido asociado a esa escasez. Algunos artistas añaden valor a sus creaciones mediante la incorporación de derechos, ventajas o privilegios asociados a la tenencia del NFT. Por ejemplo, pueden incluir el acceso limitado a la compra de emisiones de proyectos futuros (una preventa para tenedores, evitando así las dificultades de la compra en el mercado primario), la posibilidad de recibir regalías por las sucesivas ventas de NFT (previstas en el *smartcontract* y ejecutadas automáticamente), el acceso a comunidades virtuales que ponen en contacto al autor con

³¹ Por ejemplo, una usuaria de Twitter escribió lo siguiente: «i have stolen over 4 terabytes of NFTs via the little known hacker technique known as "right click -> save as". my collection has a net estimated value of over 8 trillion dollars». (<https://twitter.com/NotABigJerk/status/1444405988413554691> [consultado el 25/11/2022]).

³² <https://thenftbay.org/> [consultado el 20/11/2022]. La web tiene una denominación y formato que emulan a otra anterior denominada *The Pirate Bay*, un buscador de ficheros BitTorrent con el que era posible realizar búsquedas de todo tipo de material multimedia (https://es.wikipedia.org/wiki/The_Pirate_Bay [consultado el 25/11/2022]).

³³ Naturalmente, dada la posibilidad de configurar cada proyecto, existen casos en los que sí se cede el derecho a la explotación comercial de la imagen comprada. Sería el caso, por ejemplo, de *Yuga Labs*, la compañía creadora del proyecto *Bored Ape Yacht Club*, que ofrece, entre las ventajas que reciben los tenedores de sus NFT, la cesión de los derechos comerciales de la obra (*Ownership and commercial usage rights given to the consumer over their NFT*). <https://boredapeyachtclub.com/#/home> [consultado el 25/11/2022].

sus compradores³⁴, la pertenencia a clubes sociales, la posibilidad de recibir, en el futuro y de forma gratuita, otros NFT vinculados al proyecto, etc.

En consecuencia, lo que se está adquiriendo al comprar un NFT es un objeto escaso y revendible, cuyo valor intrínseco es cuestionable salvo por la expectativa de obtener un lucro en la reventa (sin perjuicio de los incentivos que puedan ofrecer a los tenedores los desarrolladores del proyecto). Lo más destacable, probablemente, sea la exclusividad o estatus que atribuye sentirse propietario de una obra de arte que vale miles de dólares. Este último aspecto se pone de manifiesto en la iniciativa de la red social Twitter que permite a los propietarios de NFT vincular la imagen del perfil de su cuenta con alguno de sus NFT³⁵. Para ello, deben asociar la *wallet* en la que estén alojados, acreditando así su propiedad real. Si lo hacen, su imagen de perfil con el NFT aparece dentro de un hexágono, lo que indica que es el legítimo propietario. Pulsándolo, puede obtenerse información del mismo. Sería como exhibir un Rolex en la muñeca o conducir un Bentley.

Debe destacarse, además, que la compra de estas obras de arte no está exenta de los riesgos del mundo virtual. En algunos casos, por ejemplo, se alojan en servidores web, de manera que si esa web tiene problemas el NFT podría llegar a desaparecer. Igualmente, un error en la programación del *smartcontract*³⁶ o el acceso ilegítimo al *wallet* podrían suponer la pérdida de la colección. Por otra parte, el hecho de que las transacciones sean públicas pero anónimas favorece que puedan realizarse compraventas por los propios creadores de los proyectos para incrementar su precio simulando un interés de la comunidad que no es real. No debe olvidarse, además, que se trata de un mercado totalmente desregulado. No solo se construye sobre la estructura de las criptomonedas, ya de por sí carentes de regulación, sino que parece que podría quedar fuera de la futura regulación MiCA. En efecto, no está claro que tenga cabida en lo que el artículo 3.2 de la propuesta de Reglamento relativo a los mercados de criptoactivos define como tales³⁷.

³⁴ Por ejemplo, la artista digital española Anna Carreras manifiesta que ofrece a los compradores de sus obras el acceso a un chat en la aplicación Discord en el que pueden formularle preguntas o consultas y en el que anuncia nuevos proyectos (<https://elpais.com/tecnologia/2022-01-09/la-artista-digital-anna-carreras-y-el-pelotazo-de-los-nft-flipo-jamas-pense-que-podria-ganar-millones-con-esto.html> [consultado el 25/11/2022]).

³⁵ Servicio vinculado a la suscripción Premium *Twitter Blue* (<https://help.twitter.com/en/using-twitter/twitter-blue-labs#nft> [consultado el 25/11/2022]).

³⁶ Ejemplo de un error en el diseño de la devolución del exceso del precio pagado por los primeros oferentes en un *drop* por el sistema de subasta neerlandesa, que supuso la pérdida de dicho exceso (34 millones de dólares) y, probablemente, del resto de la recaudación (16 millones más): <https://mobile.twitter.com/Oxinuarashi/status/1517674505975394304> [consultado el 20/11/2022].

³⁷ «"Criptoactivo": una representación digital de valor o derechos que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro descentralizado o una tecnología similar». El proyecto no menciona en su extenso texto a los NFT ni puede afirmarse taxativamente que se trate de representaciones de valor o derechos.

Por último, en relación con su valor actual, cada vez son más las voces que alertan de la existencia de una burbuja próxima a estallar. Según el trabajo de Nadini *et al.* (2021), el 10 % de los compradores realizan el 85 % de las transacciones totales, por lo que sería este selecto grupo de compradores el que estaría fijando su precio.

5. Régimen fiscal de las criptomonedas

En marzo de 2022 se presentó, en cumplimiento de la Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, el Libro Blanco sobre la reforma tributaria³⁸, elaborado por el Comité de personas expertas constituido para tal fin. En ese documento se realiza un análisis sistemático sobre la situación tributaria actual en nuestro país en relación con los criptoactivos. El punto de partida resulta preocupante para los sujetos que operan con ellos, ya que señalan como principales problemas desde la perspectiva tributaria «la falta de transparencia de estas operaciones y las personas y entidades que intervienen en ellas; y la incertidumbre sobre la calificación y cuantificación a efectos fiscales de los derechos, operaciones y transacciones relacionados con ellos» (p. 42). Añade que

pese a la dificultad apuntada, la titularidad y operaciones con criptoactivos dan lugar a manifestaciones de capacidad económica que determinan la exigencia de los tributos. Ante el silencio de la normativa tributaria, ha sido la Dirección General de Tributos la encargada de clarificar el tratamiento fiscal de la titularidad, actividades o negocios jurídicos vinculados con los criptoactivos, en especial de las criptomonedas, sobre las que versan el mayor número de consultas (p. 541).

A pesar de que en su análisis se omiten algunos criptoactivos y de que, como el mismo documento señala, se parte del tratamiento fiscal según interpretación de la DGT, puede resultar un punto de partida útil para analizar el estado actual de la fiscalidad de las criptomonedas en España³⁹.

5.1. Imposición directa

En el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas, la creación de moneda virtual (minería) se considera normalmente como una actividad económica, siempre que implique la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos huma-

³⁸ https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf [consultado el 25/11/2022].

³⁹ El Libro Blanco dedica el apartado 2.2.2.3 a los *Criptoactivos, tokens e ICO (Initial Coin Offerings)* (pp. 535 y ss.).

nos, con la finalidad de intervenir en la producción y mercado de bienes digitales, por lo que su rendimiento neto se determinará conforme al método de estimación directa de acuerdo con las reglas del impuesto sobre sociedades, integrándose en la base imponible general del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

En nuestra opinión, la parte más destacable del análisis del Libro Blanco es la referencia, como «cuestión controvertida», a la imputación temporal del rendimiento, algo que en general no se observa en los artículos doctrinales sobre esta materia. Señala ese documento que la mayor parte de Estados (también España) entienden que cuando la moneda se obtiene en el marco de una actividad económica de minado, dicha imputación debe producirse en el instante en que se genera automáticamente la moneda virtual, concluyendo que así resulta de lo dispuesto en el artículo 14.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), que señala que «los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse». Otro aspecto importante del análisis del Libro Blanco es la referencia a la cuantificación del rendimiento derivado de la actividad económica que, destaca, «no es, sin embargo, sencilla». En principio, su cuantía debería determinarse por la diferencia entre el importe de los gastos incurridos en la actividad de minería y el valor de la criptomoneda recibida, pero reconocen que cuantificar este último valor es complejo por la dificultad de establecer un modelo de cambio fiable con una moneda de curso legal o con otras monedas virtuales. No debe olvidarse que no existe un mercado oficial organizado que fije el tipo de cambio para cada moneda, pudiendo ser diferente según la plataforma que lo realice (*exchange*).

Merece la pena detenerse a analizar con detalle la cuestión relativa a la imputación temporal y la cuantificación de la ganancia. La LIRPF remite a la del impuesto sobre sociedades, cuyo artículo 1 califica al tributo como directo y personal, siendo su objeto gravar la renta neta de las sociedades y demás entidades jurídicas previstas en la ley. El artículo 4, al delimitar el hecho imponible, establece en su primer apartado que estará constituido por la obtención de renta por el contribuyente. Por su parte, la LIRPF contiene previsiones análogas en sus artículos 1, 2 y 6. A nivel general, el artículo 2.2 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define los impuestos como «los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente». Por último, el artículo 31 de la Constitución española enuncia el deber general de contribuir en los siguientes términos: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Resulta claro, por tanto, que el devengo del impuesto deberá producirse únicamente cuando se obtenga una renta que ponga de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. La pregunta que cabe hacerse es: ¿la generación de una criptomoneda supone la obtención de una renta y pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente? La respuesta debe tener en cuenta el siguiente contexto:

- Los supervisores de los mercados financieros (CNMV y Banco de España) advierten⁴⁰, en relación con las inversiones en criptomonedas, de los peligros debidos a «su extrema volatilidad, complejidad y falta de transparencia que las convierten en una apuesta de alto riesgo». Añaden que su «precio conlleva un alto componente especulativo que puede suponer incluso la pérdida total de la inversión» y destacan el peligro del robo o pérdida asociado al uso de claves y cesión de custodia a terceros.
- Tanto la CNMV como la futura regulación comunitaria de los criptoactivos establecen la obligación de advertir a los inversores de la pérdida total de su inversión⁴¹.
- Las criptomonedas son extraordinariamente volátiles y no existe ninguna entidad de respaldo que garantice su valor, el cual depende únicamente de la confianza de la comunidad, que puede ser retirada en cualquier momento a partir de declaraciones de personas o entidades con influencia suficiente, o de hechos que cuestionen ese valor.
- Existe consenso doctrinal, como antes se ha visto, sobre que las criptomonedas no pueden ser definidas hoy en día como medios de pago (OCDE, 2020, p. 19).

En nuestra opinión, la generación de una criptomoneda no debería equipararse automáticamente a la obtención de renta porque no pone de manifiesto la capacidad de pago del obligado tributario. Constituyen, en cierta forma, una expectativa de derecho. Únicamente en el momento en que esa criptomoneda se transforme en «algo» que permita la adquisición de bienes o servicios, podría hablarse de capacidad de pago real⁴². Ese momento se produciría en el instante en el que la criptomoneda se cambiase por una moneda *fiat* o bien cuando se utilizase para adquirir algún bien o servicio, en los limitadísimos casos en los que eso es posible hoy en día. Si bien esa interpretación puede suponer un diferimiento

⁴⁰ Comunicado conjunto de la CNMV y el Banco de España, de 9 de marzo de 2021, antes citado.

⁴¹ En el caso de la CNMV, a través de la Circular 1/2022, de 10 de enero, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión, antes citada. En el caso de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos, el artículo 5 establece cuál debe ser el contenido y forma del libro blanco de criptoactivos que debe acompañar a la emisión u oferta pública de los mismos, señalando en su apartado 5 que deberá constar de forma clara e inequívoca, que: «los criptoactivos pueden perder su valor total o parcialmente», que «los criptoactivos pueden no ser siempre negociables» y que los «criptoactivos pueden no ser líquidos».

⁴² Es evidente que la criptomoneda puede suponer una manifestación de capacidad de pago desde el momento en que es convertible en dinero de curso legal. Lo que queremos destacar es que esa capacidad de pago no está garantizada, a diferencia de otros bienes cuyo valor presenta un mínimo de estabilidad a medio plazo. Las criptomonedas podrían, incluso, de forma repentina, no valer nada porque nadie garantiza su valor o liquidez. Como señala Calvo Vérguez (2020, p. 99), su gran volatilidad «impide considerarlas refugio de valor ni unidad de cuenta estable. [...]». Las criptomonedas «no garantizan la liquidación en moneda de curso legal ni confieren derechos sobre el patrimonio de otras entidades».

del impuesto, proporcionaría a la Administración tributaria otras ventajas relevantes, particularmente en el estado actual de la información disponible:

1. El marco legal vigente proporcionará a la Administración tributaria información periódica de las operaciones realizadas en los *exchanges* y entidades de custodia, de manera que se facilitaría el control si se situase el hecho imponible en una fase en la que la información estaría disponible⁴³. Además, es muy probable que en un futuro próximo esa información se intercambie automáticamente a nivel internacional⁴⁴. En cuanto al uso de las criptomonedas como medio de pago, cuando sea posible, sería conveniente establecer una obligación de suministro de información respecto a las entidades o personas físicas que acepten el pago en monedas virtuales (Ruiz Garijo, 2021, p. 35). De esta forma se dispondría de la información completa de las criptomonedas en el momento de su exteriorización⁴⁵.
2. La *blockchain* se caracteriza, como hemos visto antes, por el anonimato que proporciona a los titulares de las criptomonedas. Sin embargo, es totalmente transparente en cuanto a las operaciones realizadas en ella: se conocen con absoluta certeza las fechas e importes correspondientes a las sucesivas operaciones y las claves públicas vinculadas a las mismas⁴⁶. Situar el hecho imponible en un momento temporal en el que la Administración tributaria no tiene acceso a la información sobre la titularidad real de esas criptomonedas supone ofrecer un incentivo y una oportunidad evidentes a la elusión fiscal. Producido el hecho imponible, el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción de la acción administrativa para

⁴³ Sedeño López (2020, p. 231):

en los supuestos en los que las criptomonedas permanecen en la red, la solución es más complicada. Aunque se ha planteado la posibilidad de que la Administración intervenga en la red blockchain del bitcoin, identificar a los usuarios tras las claves públicas continuaría resultando casi imposible. Por consiguiente, con la tecnología actual, el control tributario de estas operaciones es muy difícil.

⁴⁴ Se encuentra en fase de consulta pública la última modificación (DAC 8) de la Directiva 2011/16/EU, del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, con el fin de incluir información en materia de cryptoactivos y dinero electrónico. Sobre el intercambio automático de información en el ámbito de la OCDE, véase Silva Ramos (2021).

https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Fraude-y-evasion-fiscales-refuerzo-de-las-normas-de-cooperacion-administrativa-y-ampliacion-del-intercambio-de-informacion/public-consultation_es [consultado el 25/11/2022].

⁴⁵ Sin perjuicio, como en cualquier otra manifestación de economía sumergida, de las transacciones que puedan realizarse en efectivo (por ejemplo, vendiendo la clave privada a cambio de un precio satisfecho en efectivo).

⁴⁶ Como señala Calvo Vérguez (2020, p. 95), la criptomoneda

se conserva en una base de datos que funciona como un registro con acceso abierto a todos los usuarios de todas las transacciones producidas así como las cuentas de los usuarios que han participado en la realización de dichas transacciones.

liquidar el tributo empezará a contarse a partir del día siguiente a la finalización del plazo voluntario para presentar la correspondiente autoliquidación (art. 67.1 LGT). En consecuencia, habiendo obtenido una renta, al contribuyente le bastaría con dejar transcurrir ese plazo y revelar posteriormente ser el titular de la *wallet* correspondiente. Dado el carácter inmodificable de la *blockchain*, existiría certeza inquestionable sobre la fecha en la que se realizó la operación y, por tanto, de la prescripción ganada. A la Administración le interesa, a efectos del control, situar el hecho imponible en un momento temporal en el que pueda disponer de información suficiente para comprobar y, en su caso, regularizar los hechos imposables no declarados o autoliquidados (por haber sido suministrados automáticamente por las entidades de custodia e intercambio).

3. Existen problemas de valoración de las criptomonedas (OCDE, 2020, p. 41). No hay un mercado regulado y su precio real, en moneda *fiat*, depende de la plataforma de cambio empleado. Trasladar el hecho imponible al momento en el que ese cambio ya se ha producido elimina ese problema de valoración tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria.
4. La generación y compraventa de criptomonedas, así como las permutas entre estas, pueden plantear importantes problemas de prueba sobre los valores de adquisición y transmisión. Sin embargo, como señala García-Torres Fernández (2018, pp. 95 y 96), si la transmisión se realiza en el mercado virtual, la prueba de la transacción y del propio valor de transmisión recaerá sobre la entidad de custodia o intercambio, que será quien lo certifique. De otro modo, sería necesario guardar «pantallazos» de las sucesivas operaciones que se vayan realizando, junto al supuesto valor de cambio a euros en las fechas correspondientes, con el dudoso valor que esas pruebas puedan llegar a tener⁴⁷.
5. La elevada volatilidad del valor de mercado de las criptomonedas daría lugar a ganancias desproporcionadas en periodos alcistas, no realizadas realmente, o a pérdidas compensables con rentas futuras en periodos bajistas. En ambos casos, se trataría de impuestos a pagar o deducir que no se corresponderían con la capacidad contributiva real del obligado tributario⁴⁸.

⁴⁷ Pérez Pombo (2018) señala: «Hablar, como lo hacen algunos, de dedicarnos a guardar "pantallazos", sin mayor soporte ni acreditación documental, me parece arriesgado».

⁴⁸ González García (2018, p. 48):

En el estado actual de la legislación NO son ni dinero electrónico, ni moneda fiduciaria, ni activos financieros, ni cupones digitales, ni instrumentos de pago. Lo que el contribuyente transporta en su bolsillo es un juego de firmas digitales, de llaves que abren solo y solo una cerradura, una caja de seguridad donde puede haber valor y ese valor puede que se materialice en el futuro o no.

A modo de ejemplo, las ganancias que podrían haber declarado quienes hubieran realizado permutas desde otras criptomonedas a Luna, perdiendo finalmente todo su valor; o las declaradas por los clientes del *exchange* FTX. En ambos casos, esos criptactivos nunca llegaron a ser capacidad de compra real porque no se transformaron en dinero *fiat* (véase nota al pie 12).

6. Es criterio de la DGT (Consulta V1069/2019, de 20 de mayo –NFC072253–) que la venta de criptomonedas debe situarse en España, a efectos del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), cuando radique en nuestro país la entidad que preste el servicio de almacenamiento y custodia. Retrasar el hecho imponible al momento en que las criptomonedas se transforman en moneda *fiat* permitiría también, si se aplica esa regla de localización, someter a gravamen operaciones que de otra forma no podrían ubicarse en el espacio (la criptomoneda se genera en la cadena de bloques global, lo que impide localizarla en ningún lugar físico hasta su transformación en dinero de curso legal).

En resumen, resulta incoherente, en nuestra opinión, que desde las autoridades se advierta de los elevados riesgos de la inversión en criptomoneda (hasta el punto de concluir que esa inversión podría perderse en su totalidad), de la falta de liquidez, de la falta de transparencia en la determinación de su precio y de la dificultad de establecer un valor, pero simultáneamente se pretenda que se tribute por ello, es decir, por una renta difícilmente cuantificable, no consolidada y susceptible de reducirse e incluso perderse en su totalidad. Sin embargo, Martínez Gálvez (2020, p. 102) afirma que retrasar el gravamen al momento de la conversión por dinero fiduciario constituiría «un auténtico incentivo para mantenerlos en el entorno digital sin coste fiscal, con el consiguiente diferimiento de la tributación efectiva como si de un fondo de inversión se tratase». La referencia a los fondos de inversión es interesante, ya que se trata de un instrumento de inversión colectiva en el que la tributación se ha diferido por voluntad del legislador hasta el momento en que las participaciones son transformadas en dinero, con independencia de los traspasos que se realicen entre distintos fondos hasta que esa transformación se produce⁴⁹. La finalidad de ese diferimiento es «incrementar la eficiencia del mercado financiero y reducir los gastos de los partícipes», lo que se logra, según el legislador⁵⁰, facilitando «la movilidad entre fondos de inversión sin coste fiscal». La eficiencia sería razón suficiente, por tanto, para diferir el pago del tributo. No debe olvidarse que la eficacia constituye uno de los principios básicos de funcionamiento de las Administraciones públicas, de acuerdo con nuestra Constitución⁵¹.

El Libro Blanco señala que algunos países (Croacia, Dinamarca, Estonia, Francia, Letonia, Lituania, Polonia, la República Checa y Eslovaquia) retrasan la imputación temporal al momento en que se transmiten las criptomonedas (OCDE, 2020, p. 24). Entendemos que es necesario

⁴⁹ Siempre que se cumplan los requisitos previstos en los artículos 94.1 a) de la LIRPF y 52 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁰ Diario de Sesiones del Congreso número 178, de 2002, página 8926, en relación con la tramitación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

⁵¹ Artículo 103.1 de la Constitución española: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

armonizar la imputación temporal de los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de las criptomonedas, siendo, en nuestra opinión, deseable hacerlo de acuerdo con el criterio aplicado por esos países⁵². En ese sentido, teniendo en cuenta que el TJUE ha calificado a las criptomonedas, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), como más adelante se verá, como «divisas virtuales»⁵³, existe la posibilidad de que la armonización que se pueda realizar pase por calificar a las criptomonedas, a efectos fiscales, como divisas virtuales. En tal caso, de acuerdo con la regla de imputación temporal del artículo 14.2 e) de la LIRPF, las diferencias positivas o negativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, debería imputarse en el momento del cobro o del pago respectivo, es decir, en el momento de su conversión definitiva a euros⁵⁴.

Siguiendo con la calificación de los rendimientos, cuando la actividad de minado no constituya una actividad profesional (por cuenta propia o ajena), la renta obtenida se calificará como ganancia o pérdida patrimonial⁵⁵ imputable a la base imponible general⁵⁶ por no derivar de una transmisión patrimonial de bienes (muebles inmateriales, en este caso). El Libro Blanco indica, de nuevo, que el importe de la ganancia se calculará por la diferencia entre el valor de mercado de la moneda virtual adquirida y el coste de las inversiones y gastos en los que hubiese incurrido para desarrollar la actividad de minado virtual. Consi-

⁵² Para García Novoa (2018), citado por Pérez Pombo (2018),

lo más sencillo (y lo que más agradará a mis colegas libertarios) es que se optase por entender que existe una única renta sujeta a gravamen (determinada por diferencia entre los Euros invertidos y los Euros finalmente obtenidos) y se posponga su imputación hasta el momento temporal en que se transforme de nuevo en Euros. Evidentemente, si se aceptase este criterio, ello sería un incentivo para mantenernos en el entorno digital, salvo necesidad, con la consiguiente posición indefinida de la tributación efectiva.

Carbajo Vasco (2018, p. 26) no comparte esa opción al entender que no es compatible con la normativa del IRPF. Creemos, sin embargo, que una interpretación conjunta de las normas tributarias sí permite diferir el hecho imponible a un momento en el que la capacidad económica sea determinable y controlable por la Administración, como en la práctica están haciendo otros países.

⁵³ En la Sentencia de 22 de octubre de 2015, *David Hedqvist*, asunto C-264/14, el tribunal analiza la naturaleza y funciones del bitc on para concluir que es una divisa virtual que constituye un medio de pago en los términos sealados en la letra e) del artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE quedando, por tanto, exentas las operaciones realizadas con bitcoines en los términos previstos en dicha disposición (DGT Consulta V2679/2021, de 5 de noviembre –NFC081318–).

⁵⁴ DGT Consulta V0234/2007, de 6 de febrero (NFC024186):

Según preceptúa el artículo 14.1 c) del TRLIRPF las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial. Ahora bien, lo sealado anteriormente solo proceder a si con motivo del traspaso, se recibe el cambio de las divisas en euros. En caso contrario, es decir, cuando lo recibido sean divisas, el resultado derivado de las diferencias de cambio no se imputar a hasta el momento en que ese cambio se realice efectivamente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.2 e) del TRLIRPF.

⁵⁵ Artículo 33 de la LIRPF.

⁵⁶ Artículo 45 de la LIRPF.

deramos, como ya se ha dicho, que sería deseable que ese momento se retrasase al cambio por moneda *fiat*.

En cuanto a la actividad de *stacking* (recompensas obtenidas en criptoactivos por actuar como validador de operaciones en *blockchain*), la DGT se pronunció sobre su calificación mediante la Consulta V1766/2022, de 26 de julio (NFC083494). El centro directivo descarta su consideración como actividad económica, por carecer el consultante de una organización mínima para el desarrollo de esa actividad, calificando los rendimientos obtenidos como del capital mobiliario por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos en especie. Concluye que deberán valorarse por su valor de mercado en euros el día de su percepción, por lo que entendemos que esa imputación temporal adolece de los mismos inconvenientes que los ya señalados para la actividad de minería.

Si la actividad de minado de criptomonedas se realiza por un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, la renta obtenida tributará, lógicamente, por este impuesto, cuya base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad⁵⁷.

En cuanto al IRNR, se estima que si el proceso de minado se realiza como actividad económica y los equipos informáticos empleados en la actividad están ubicados en territorio español, el contribuyente no residente dispondría en nuestro país de un establecimiento permanente por constituir instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que realizaría todo o parte de la actividad de minería digital⁵⁸, debiendo tributar, en consecuencia, por ese impuesto. En cambio, si el no residente realiza la actividad de minería al margen de una actividad económica, la eventual ganancia patrimonial generada difícilmente tributaría en España dada la insuficiencia de los puntos de conexión aplicables a los bienes muebles distintos de valores.

Respecto a la actividad de custodia de criptomonedas, normalmente se producirá en el marco de una actividad económica, siendo aplicables las mismas consecuencias señaladas para la actividad de minado, tanto en personas físicas como jurídicas. En el ámbito del IRNR, dependerá de la existencia de medios materiales en España (ordenadores, servidores) dirigidos a prestar el servicio de monedero digital, lo que permitiría llegar a considerar que nos encontramos ante un establecimiento permanente en territorio español.

La transmisión de criptomonedas constituye el hecho imponible más relevante desde la perspectiva de la imposición directa, susceptible de gravarse en el IRPF, el IRNR y el impuesto sobre sociedades. Afecta a quienes «invierten» en criptomonedas al margen de una actividad económica. El Libro Blanco indica que el hecho imponible se produce tanto

⁵⁷ Artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁸ Artículo 13.1 a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

en los casos de intercambio de moneda virtual por moneda de curso legal, como cuando se produce el intercambio por otras monedas virtuales o criptoactivos (que califica como permuta según el art. 1.538 Código Civil)⁵⁹. Añade que se calificará como rendimiento de actividad económica cuando la operación se lleve a cabo en el marco de dicha actividad. En otro caso, tendrá la consideración de una ganancia o pérdida patrimonial, que deberá incluirse en la base imponible del ahorro⁶⁰. En cuanto a la imputación temporal, estima que debería imputarse al periodo impositivo en el que se hubiera realizado la entrega de las monedas virtuales por el contribuyente en virtud del contrato de compraventa. En el caso de permutas de moneda virtual por otra criptomoneda o criptoactivo diferente, se imputaría al periodo impositivo en el que se produjo la permuta.

En nuestra opinión, deberían aplicarse también a la venta o permuta entre criptomonedas las conclusiones antes señaladas respecto a la imputación temporal de la renta derivada de su generación: sería conveniente retrasar ese momento al instante en que se produjera el cambio por moneda *fiat*. El propio Libro Blanco destaca, al analizar este tipo de renta, que los mayores problemas afectan a la cuantificación de la ganancia patrimonial, teniendo en cuenta que para las permutas se establecen reglas específicas de valoración en el artículo 37.1 h) de la LIRPF⁶¹. Añade que esta interpretación plantea el problema de que, a pesar de que las monedas virtuales cotizan en un mercado virtual, cada plataforma de intercambio puede tener en un momento determinado un precio de cotización diferente, por lo que, en ausencia de una previsión expresa en la LIRPF, es difícil establecer un valor objetivo. Al no existir cotizaciones oficiales, habría que atender al precio que habrían acordado para su venta sujetos independientes en el momento de la permuta, lo que dificulta tanto la autoliquidación del impuesto como la comprobación o regularización posterior por la Administración tributaria. De nuevo, consideramos incoherente que se pretenda hacer tributar por una renta que se reconoce difícil de cuantificar (y, por tanto, cuya certeza es dudosa) y que, además, no se ha consolidado como capacidad de pago para quien la genera.

El propio Libro Blanco destaca que algunos países (Chile, Francia, Letonia y Polonia), dadas las dificultades existentes para determinar la base imponible en los supuestos de intercambio de una moneda virtual por otra moneda digital, no someten a gravamen la plusvalía obtenida por el obligado tributario, sino únicamente la obtenida cuando se intercambie por moneda de curso legal (OCDE, 2020, p. 28).

⁵⁹ A la misma conclusión llega la DGT en Consulta V0999/2018, de 18 de abril (NFC068499): «el intercambio entre monedas virtuales diferentes realizado por el contribuyente al margen de una actividad económica da lugar a la obtención de renta que se califica como ganancia o pérdida patrimonial conforme al citado artículo 33.1».

⁶⁰ Artículo 46 de la LIRPF.

⁶¹ La ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes: el valor de mercado del bien o derecho entregado y el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

En caso de pérdidas al obtenerse una cantidad inferior en dinero *fiat* de la inicialmente invertida como consecuencia de pérdida de valor, o bien debido a sustracciones, extravío de la clave privada o cualquier otra circunstancia que pueda acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, la DGT reconoce que podrán integrarse en la base imponible general por no derivar de una transmisión patrimonial⁶².

En el ámbito del IRNR, si la transmisión de la criptomoneda genera para el no residente una ganancia patrimonial, si existe convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de residencia, posiblemente no tributará en España⁶³, pues la mayoría de los convenios españoles establecen, para las ganancias derivadas de la enajenación «de otros bienes y derechos», la regla de tributación exclusiva en el país de residencia del transmitente⁶⁴. De no mediar convenio (o si este atribuye potestad tributaria al Estado de la fuente), la cuestión esencial sería determinar si la criptomoneda se ubica en territorio español, cuestión que, como se ha indicado antes, resuelve la DGT en función de la localización de la entidad de custodia o intercambio a través de la cual se realice la operación (lo que requiere, por tanto, como también se ha dicho, la intervención de esos intermediarios para poder efectuar esa localización).

Por último, en cuanto al impuesto sobre el patrimonio (IP), se entiende que los criptoactivos son representaciones digitales de valor o derechos y que tienen contenido económico, por lo que su titularidad debe declararse a efectos de ese impuesto⁶⁵ por su valor de mercado a 31 de diciembre (fecha de devengo del impuesto)⁶⁶. Los problemas principales en este caso afectarán, de nuevo, a su valoración. El artículo 24 de la LIP establece una regla

⁶² Consulta de la DGT V1098/2020, de 28 de abril (NFC076159):

Desde esta configuración legal de las ganancias y pérdidas patrimoniales, el importe de un crédito no devuelto a su vencimiento no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, al mantener el acreedor su derecho de crédito, y solo cuando ese derecho de crédito resulte judicialmente incobrable será cuando produzca sus efectos en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entendiéndose en ese momento producida la existencia de una pérdida patrimonial. Al tratarse de una pérdida patrimonial que no se ha puesto de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, formará parte de la renta general, debiendo integrarse en la base imponible general del impuesto (artículos 45 y 48 de la Ley del Impuesto).

⁶³ Carmona Fernández (2019):

Nótese que, de ordinario, dichas ganancias de capital de corte mobiliario van a pertenecer a la exclusiva esfera de tributación del Estado de residencia, cuando intervenga un artículo 13 de un tratado con redacción usual. A la misma conclusión conduciría una calificación que cuestionara la naturaleza de ganancia de capital en esta operación, desde la perspectiva de la legislación convenida, encontrando acomodo en el artículo relativo a «otras rentas», cuyo mandato de reparto de soberanías fiscales, también de ordinario, llevaría al mismo destino.

⁶⁴ Artículo 13.5 del Modelo de Convenio de la OCDE (<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>).

⁶⁵ Consulta DGT V0590/2018, de 1 de marzo (NFC068258).

⁶⁶ Artículo 20 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

residual de valoración para los «demás bienes y derechos de contenido económico», en la que, en principio, deberían incluirse las criptomonedas. La ley determina que «se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto», lo que plantea, de nuevo, los problemas para cuantificar ese valor de forma cierta, considerando su elevada volatilidad y la existencia de distintos precios para una misma criptomoneda. Sería deseable que fuera la Administración la que publicara, anualmente, el valor de mercado en esa fecha de las criptomonedas más negociadas, del mismo modo que lo hace para medios privados de transporte⁶⁷ o valores admitidos a negociación⁶⁸. El valor podría ser el resultado de la media de los precios a los que se negocian en los distintos *exchanges* considerando un periodo temporal razonable, que entendemos que debería ser, como mínimo, de tres meses. Asimismo, dado que el impuesto grava una «foto fija» del patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre, debería permitirse optar por el valor más bajo entre el promedio del plazo establecido y el que resultara a 31 de diciembre, para lograr así una mayor aproximación a la capacidad contributiva de los obligados tributarios. Todo ello sin entrar a valorar la conveniencia de incluir estos activos en la autoliquidación o la pervivencia misma del tributo⁶⁹ en su regulación vigente, ampliamente cuestionada por la doctrina (Enciso de Yzaguirre, 2009, p. 41)⁷⁰.

5.2. Imposición indirecta

El Libro Blanco señala que, en el ámbito de la imposición indirecta, las criptomonedas suelen considerarse un medio de pago contractual.

⁶⁷ El artículo 57 de la LGT establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una orden ministerial en la que se han recogido los precios en el mercado no solo de los automóviles de turismo, vehículos todoterreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo, y a los que se incorporan en 2021 las autocaravanas y motos náuticas. En la fecha de presentación de este trabajo, la Orden HFP/1442/2021, de 20 de diciembre, es la última aprobada para tal fin.

⁶⁸ Los artículos 13 y 15 de la LIP señalan que el Ministerio de Economía y Hacienda publicará anualmente una relación de los valores que se hayan negociado en mercados organizados (actuales centros de negociación), incluyendo tanto los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios como los representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de cada año. La Orden HAC/173/2021, de 25 de febrero, corresponde a los valores a efectos de la autoliquidación del ejercicio 2020.

⁶⁹ El propio legislador reconoció, en la exposición de motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del IP, que «desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado».

⁷⁰ Tras un detallado análisis de la evolución del tributo y el cumplimiento de las funciones para las que fue concebido, Enciso de Yzaguirre (2009) lo califica como «un instrumento injusto, ineficaz y distorsionante» (p. 41), del que afirma que «nunca un tributo tan marginal, que recaudó tan poco, complicó tan innecesariamente nuestro sistema fiscal» (p. 42).

En cuanto a la actividad de minado de criptomonedas, a partir de la Sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015 (asunto C-264/14 –NFJ060055–), *David Hedqvist*, se ha interpretado que no debe considerarse una actividad económica. Entiende el tribunal que las monedas virtuales generadas no son la retribución de una prestación de servicios, pues no puede identificarse un destinatario o cliente efectivo en la misma al ser generada automáticamente por la red. Así lo ha considerado también la DGT en sus respuestas a consultas vinculantes⁷¹, declarándola actividad no sujeta al IVA.

Respecto a la actividad de compraventa o cambio por monedas de curso legal, se admite que puede ser una actividad sujeta a IVA cuando exista ordenación de medios con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, si bien, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, le es aplicable la exención relativa a determinadas operaciones financieras (divisas), a pesar de no tratarse de una divisa tradicional⁷². Esa misma interpretación ha sido aplicada por la DGT⁷³. También se consideran sujetos y no exentos de IVA los servicios de custodia de criptomonedas a través de una plataforma no conectada a internet, al tratarse de servicios de gestión, administrativos o de depósito, similar al alquiler de cajas de seguridad, que no tienen naturaleza financiera.

Si las monedas virtuales se usan como medio de pago de bienes y servicios, dichas operaciones sí quedarían sujetas al IVA cuando el vendedor sea un empresario o profesional (o al impuesto sobre transmisiones patrimoniales si se tratase de un particular).

El pago realizado con criptomonedas estaría, en principio, no sujeto, en la medida en que estamos ante un «medio de pago» contractual, por lo que sería de aplicación la no sujeción al IVA⁷⁴ (Pérez Pombo, 2018). En cuanto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales

⁷¹ Consulta DGT V3625/2016, de 31 de agosto (NFC060985):

Las operaciones de minado de Bitcoins son aquellas que permiten crear nuevos bloques de los que se derivan nuevos Bitcoins y que son remunerados por el sistema con una cantidad de Bitcoins. Pues bien, la actividad de minado no conduce a una situación en la que exista una relación entre el proveedor del servicio y el destinatario del mismo y en los que la retribución abonada al prestador del servicio sea el contravalor del servicio prestado en los términos previstos en la jurisprudencia del Tribunal y en, particular, en el asunto Tolsma anteriormente referido, de tal forma que en la actividad de minado no puede identificarse un destinatario o cliente efectivo de la misma, en la medida que los nuevos Bitcoins son automáticamente generados por la red. En consecuencia, la falta de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida en los términos señalados los servicios de minado objeto de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷² Artículo 20.Uno.18.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

⁷³ Consulta DGT V1748/2018, de 18 de junio (NFC069504):

Por tanto, los Bitcoins, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18.º de la Ley 37/1992.

⁷⁴ Artículo 7.12.º de la LIVA.

y actos jurídicos documentados (ITPAJD), en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), la entrega de criptomonedas por una persona que actúe fuera de su actividad empresarial estaría sujeta al tributo. Sin embargo, compartimos la conclusión de Pérez Pombo (2018) de que el pago efectuado con criptomonedas debería quedar exento de ese impuesto por tratarse de «medio de cambio o de pago aceptado generalmente»⁷⁵, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.I.B.4.º del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993) que exime del tributo a «las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios profesionales [...]».

El Libro Blanco concluye que el repaso a la situación de la fiscalidad de las criptomonedas y criptoactivos en España «pone de manifiesto la existencia de una importante incertidumbre en este ámbito». En ese sentido, la OCDE (2020, p. 54) considera una buena práctica facilitar guías informativas y publicar orientaciones que incrementen la certidumbre sobre la aplicación del régimen fiscal nacional en el ámbito de los criptoactivos. Hasta el momento, España ha optado por utilizar las respuestas a consultas tributarias como forma de proporcionar certidumbre sobre la fiscalidad de los criptoactivos, pero esta labor interpretativa solo aclara problemas puntuales de tributación. Sería recomendable, en consecuencia, a falta de una regulación integral sobre la materia, que se dictaran disposiciones interpretativas que aportaran certeza y seguridad jurídica⁷⁶.

6. Régimen fiscal de los NFT

El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria hace referencia a otros criptoactivos, pero omite cualquier mención a los NFT, que parecen abocados al limbo jurídico. Sí se mencio-

⁷⁵ Acude el autor a la interpretación histórica de la norma (art. 3.1 Código Civil, «antecedentes históricos y legislativos»), poniendo de manifiesto la evolución de su redacción:

Según la definición dada por la Real Academia de la Lengua, dinero es «moneda corriente» y, en su 8.ª acepción, se define como «medio de cambio o de pago aceptado generalmente». [...]. Personalmente, creo que las criptomonedas deberían quedar igualmente exentas. Entre otras razones, porque si me remonto a los antecedentes del tributo, el Texto Refundido de la ley reguladora de 1967, en su artículo 65.6.º se aludía a «las entregas de cantidades de dinero de curso legal». Por tanto, la eliminación de la exigencia de que sea dinero «de curso legal» facilita ampliar el ámbito de aplicación de la exención más allá de las monedas y billetes legales, especialmente, en un momento actual, en el cual, la entrega de dinero físico es cada vez más residual.

⁷⁶ Por ejemplo, mediante la publicación de criterios de carácter general en la aplicación de los tributos, accesibles en el portal de la Agencia Tributaria, como ya existen para otros ámbitos

(<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/criterios-caracter-general-aplicacion-tributos.html> [consultado el 25/11/2022]).

nan, no obstante, otros criptoactivos distintos de las criptomonedas⁷⁷, destacando la importancia de llevar a cabo un análisis funcional de los mismos para su correcta calificación jurídico-tributaria. Así, por ejemplo, en relación con los *equity tokens*, se afirma que podría estarse en presencia de activos financieros que deberían recibir un tratamiento análogo a las acciones o participaciones sociales, a diferencia de los *utility tokens*, que permiten disfrutar de un bien, derecho o servicio, pero no parecen ser un activo cuya obtención genere una renta al inversor susceptible de gravamen en el IRPF.

En el caso de los NFT, dada su heterogeneidad, parece que también debería realizarse un análisis funcional previo para su correcta calificación. Ese es el criterio seguido por la DGT para la determinación del régimen fiscal aplicable a criptoactivos distintos de las criptomonedas⁷⁸.

A pesar de la ausencia de regulación en esta materia, las escasas referencias a NFT que podemos encontrar nos permiten diferenciar dos categorías:

- Los criptoactivos que sean únicos y no fungibles con otros criptoactivos, cuando aquellos representen activos coleccionables, obras con propiedad intelectual o activos cuyo único fin sea su utilización en juegos o competiciones, de forma que no sean ofrecidos masivamente como mero objeto de inversión.
- Los criptoactivos que sean únicos y no fungibles con otros criptoactivos, cuando sean ofrecidos masivamente como mero objeto de inversión.

La distinción anterior la encontramos en el apartado 2, letra d), de la Norma 3 de la Circular 1/2022, de 10 de enero, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión (antes citada), para concluir que, a los efectos de esa circular, no tendrá la consideración de actividad publicitaria sobre criptoactivos, y por tanto quedará excluida de su ámbito, la que se re-

⁷⁷ Sobre la tipología y clasificación de los criptoactivos, véase Parrondo Tort (2020).

⁷⁸ Por ejemplo, la Consulta de la DGT V0766/2021, de 31 de marzo (NFC079502):

No obstante, a la vista de las consideraciones realizadas tanto por la CNMV como por ESMA en sus comunicados, cabe entender que los elementos determinantes para realizar una calificación fiscal de estos activos virtuales han de buscarse, con independencia de la denominación que se les dé, en las facultades o derechos que otorguen a su titular frente a su emisor, los cuales, a la vista de su configuración informática, se encontrarán incluidos en la programación que se haya efectuado de tales activos, sin que incida en dicha calificación su forma atípica de representación, tenencia y transmisión, a través de la tecnología informática de registro distribuido, denominada «blockchain» o «cadena de bloques». En consecuencia, no basta con la mera denominación de un activo virtual como «token equity» para que pueda ser tratado en el ámbito fiscal como un activo representativo de la participación en los fondos propios de una entidad, sino que será preciso un examen de los derechos o facultades que otorga a su titular para poder determinar su calificación a efectos tributarios.

fiera a los primeros. Los segundos se calificarán, en consecuencia, como «meros objetos de inversión». La propuesta de Reglamento relativo a los mercados de criptoactivos (MiCA) también exime a los criptoactivos que «sean únicos y no fungibles respecto de otros criptoactivos» de la obligación impuesta a los emisores de elaborar y notificar el correspondiente libro blanco de criptoactivos para poder ofertarlos públicamente o solicitar su admisión a negociación en una plataforma de negociación (art. 4).

6.1. Imposición indirecta

Iniciamos el análisis por la imposición indirecta debido a que es el único ámbito respecto del cual, a la fecha de presentación de este trabajo, existe un pronunciamiento de la DGT en relación con los NFT. Se trata de la Consulta V0486/2022, de 10 de marzo (NFC082467). Analiza el supuesto de una persona física que se dedica a la venta de ilustraciones digitales mediante subasta por internet, siendo el objeto de la venta no la ilustración en sí sino un NFT (sin incluir los derechos subyacentes a la propiedad de la obra). El supuesto es, por tanto, el que hemos descrito antes como más común en el «criptoarte». Las conclusiones a las que llega la respuesta a la consulta son las siguientes:

- Parte, según los hechos expuestos en la consulta, de la suposición de que el consultante realiza una actividad económica (el diseño de las imágenes digitales) y de que las plataformas que gestionan la venta en internet no actúan en nombre propio, sino por cuenta de los clientes finales adquirentes de los NFT. Asimismo, desconoce tanto la identidad como la ubicación de esos adquirentes, ya que se identifican a través de *nicks* (como ya sabemos, las compras a través de la *blockchain* garantizan el anonimato de los adquirentes). Coincide, como hemos visto, con el supuesto más común.
- En cuanto al análisis del activo digital transmitido, distingue dos activos con entidad propia: el archivo digital subyacente (la imagen digital) y, por otro lado, el «token no fungible» o NFT que representaría la propiedad digital del archivo subyacente. Destaca, no obstante, de forma acertada, que lo que va a ser objeto de transmisión es el propio NFT y no el archivo digital subyacente.
- Señala que el concepto de entrega de bienes a efectos del IVA es un concepto de derecho comunitario y que, por tanto, precisa también de interpretación comunitaria. A diferencia de lo que ocurre con las criptomonedas (calificadas a estos efectos como divisas), no existe todavía un pronunciamiento del TJUE sobre la naturaleza de este tipo de activos digitales. Entiende el centro directivo, no obstante, que los NFT no participan de la naturaleza de las criptomonedas al no configurarse como divisas digitales ni tratarse de bienes fungibles. Tampoco podría calificarse la venta como entrega de bienes, ya que el objeto de la transacción es el certificado de autenticidad que representa el NFT sin que tenga lugar la entrega física del archivo de imagen. Concluye, por tanto, que se trata de un servicio

prestado por vía electrónica («servicios prestados por artistas de forma digital») y que, en caso de entenderse realizado en territorio español, debe tributar al tipo general del impuesto del 21 %.

- En cuanto a la determinación del lugar donde están establecidos los clientes, remite a las disposiciones del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. La remisión a dos de los elementos de prueba de localización de los enunciados en artículo 24 septies del reglamento resulta, en la práctica, inaplicable⁷⁹, dada la imposibilidad de obtener otra información del adquirente distinta de su *nick* y dirección pública. En consecuencia, será casi imposible para el vendedor aplicar correctamente las reglas de localización del IVA por lo que, de hecho, deberá considerar que la contraprestación total percibida en la venta incluye el IVA.

Creemos que la conclusión a la que llega la DGT es técnicamente correcta, a falta de un pronunciamiento del TJUE. Con el marco normativo actual, la venta de NFT constituye para su creador una operación sujeta y no exenta (no parece que pueda tener cabida en la exención prevista para los servicios profesionales prestados por artistas⁸⁰, ya que no se vende la obra subyacente). Sin embargo, como ya hemos visto en la regulación de las criptomonedas, existe un abismo entre lo que sería técnicamente correcto y lo que en la práctica resulta eficaz, posible o justo. Dado el carácter global del mercado de los NFT, es muy probable que muchos adquirentes estén establecidos fuera de la Unión Europea, por lo que, respecto a estos, la operación debería quedar fuera del ámbito del IVA español y no repercutir IVA por esas ventas. Con el criterio de la DGT expresado en la respuesta a la consulta, lo deberá asumir el vendedor⁸¹.

Además, la contraprestación recibida estará expresada en criptomonedas. El artículo 70.Uno de la LIVA dispone que «en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes». Este importe debería coincidir con el cambio a euros de las criptomonedas recibidas, con las dificultades que la determinación de dicho cambio puede entrañar.

En la medida en que el análisis funcional de estos criptoactivos nos indica que su finalidad es, en la práctica y en la mayoría de los casos, servir como instrumento de ahorro y

⁷⁹ El reglamento dispone que se presumirá que el cliente tiene su residencia habitual en el lugar que resulte de dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del reglamento, que incluye la dirección de facturación del cliente, la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización, los datos bancarios, la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio, u otra información relevante desde el punto de vista comercial. En la inmensa mayoría de los casos, el vendedor no tendrá acceso a ninguno de esos datos.

⁸⁰ Artículo 20.Uno.26.º de la LIVA.

⁸¹ Artículo 70.Uno.8.º de la LIVA.

especulación (únicamente se vende un «certificado de origen»), podría plantearse la posibilidad de incluirlo en los supuestos de exención previstos en el artículo 20.Uno.18.º de la LIVA para las operaciones financieras («demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número»). Dicha exención no alcanzaría a los NFT distintos de los ofrecidos como mero objeto de inversión (que «representen activos coleccionables, obras con propiedad intelectual o activos cuyo único fin sea su utilización en juegos o competiciones»). Sería el caso, por ejemplo, de los NFT en los que además del certificado que acredita la autoría se transmitiera también el derecho a la explotación comercial de la imagen comprada.

En cuanto al ITP, cuando el transmitente del NFT no sea empresario o profesional la operación quedará sujeta a este impuesto si tiene su residencia en España⁸². En la práctica, será muy poco probable que este impuesto se liquide por los compradores, sujetos pasivos del mismo⁸³, dado que quedará oculta en la *blockchain* (la transmisión se realizará, casi siempre, a cambio de criptomonedas). Para garantizar la equidad del impuesto, entendemos que sería razonable establecer un mínimo exento a partir del cual estaría justificado iniciar actuaciones de comprobación. Podría plantearse, también, un supuesto de exención aplicable a los NFT ofrecidos como mero objeto de inversión.

6.2. Imposición directa

Para los creadores de NFT en el marco de una actividad económica, sean personas físicas o jurídicas, la contraprestación percibida tendrá la consideración de rendimiento de dicha actividad, integrándose en la base imponible general del IRPF o tributando en el impuesto sobre sociedades, respectivamente.

Si quien transmite el NFT es un particular, su venta dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial (venta de bien mueble digital o inmaterial), que se integrará en la base imponible del ahorro, por la diferencia entre el valor de transmisión y el coste de adquisición.

Las conclusiones anteriores serían razonables si la contraprestación obtenida fuera en dinero de curso legal. Sin embargo, en la práctica totalidad de los casos, la contraprestación recibida lo será en criptomonedas, siendo aplicables, en nuestra opinión, también en el ámbito de los NFT, todas las consideraciones expresadas en relación con las criptomonedas. Dicha contraprestación que, como hemos visto, puede llegar a ser muy elevada, podría conservarse por el transmitente en el monedero virtual a la espera del transcurso del plazo de cuatro años de prescripción, momento en el que podría revelar su identidad acreditando de forma indubitada la prescripción ganada (gracias al registro de la cadena de bloques, accesible por cualquiera). Liquidar en ese momento la ganancia implicaría, además, incurrir en los inconvenientes

⁸² Artículo 6.1 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993.

⁸³ Artículo 8 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993.

nientes señalados para las criptomonedas: determinación del valor de cambio, illiquidez, difícil prueba del coste de adquisición, elevada volatilidad y dificultades para localizar la operación. Retrasar el hecho imponible al momento en el que esas criptomonedas salgan del sistema por cambiarse a dinero *fiat* a través de un *exchange*, disponiendo de ese modo la Administración tributaria de la información necesaria para comprobar o regularizar el tributo, nos parece la opción más eficaz y equitativa, aportando seguridad tanto a la Administración tributaria como a los contribuyentes. Consideramos que la venta del NFT tampoco implica una manifestación de capacidad económica real hasta que no se transforma en dinero *fiat*, por lo que sería también razonable, con la normativa vigente, entender que debe diferirse su declaración.

Debe tenerse en cuenta, además, que los NFT se alojan en el mismo *wallet* que las criptomonedas. No participan de su misma naturaleza, pero constituyen criptoactivos estrechamente vinculados a ellas, circunstancia que justificaría que tuvieran un tratamiento similar, entendiendo que constituyen otra forma de inversión en criptoactivos.

Como se ha visto antes, países como Francia (art. 150 VH bis del *Code général des impôts*⁸⁴) han optado por ese criterio de imputación temporal, fijando la tributación de las criptomonedas en el momento de su cambio por dinero *fiat* o cuando son utilizadas para adquirir bienes o servicios distintos de criptoactivos. Los cambios entre monedas virtuales o la adquisición y venta de criptoactivos no tienen la consideración de hecho imponible. En consecuencia, la venta del NFT no tributaría hasta que el producto de la misma se transformase en dinero *fiat* o se utilizara para adquirir otros bienes o servicios. De esta forma, el resultado práctico en caso de obtener un beneficio resultaría de un movimiento interno de criptoactivos:

- Se parte de un número determinado de criptomonedas depositadas en la *wallet*.
- Esas criptomonedas se transforman en un NFT, que se almacena en esa misma *wallet*, incurriendo en costes (o pérdidas) para su adquisición.
- Tras la venta, habrá más o menos criptomonedas en esa *wallet*, cuyo valor equivalente en euros podrá ser inferior o superior al inicial.

Lo que se habrá producido, mediando un NFT, es el cambio de un número de criptomonedas por otro más elevado o reducido, siendo, en todo caso, una mera expectativa de valor hasta que se conviertan en dinero *fiat*.

Este criterio permitiría calcular las ganancias o pérdidas patrimoniales por la diferencia entre «euros que entran» en el mundo cripto y «euros que salen». Se evitarían así los problemas asociados al cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial como consecuencia de los costes vinculados a la compra y venta de los NFT durante el proceso (pérdidas debidas

⁸⁴ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000038612228/ [consultado el 25/11/2022].

al «gas» satisfecho en el intento de compras no perfeccionadas, eventuales sustracciones, errores en los *smartcontracts*, etc.). La información la proporcionaría el *exchange*, certificando tanto la fecha como el importe de la operación, facilitando así la prueba y su comprobación por la Administración tributaria.

Por último, en cuanto al IP, entendemos que también resultan aplicables las conclusiones señaladas respecto a las criptomonedas, con la dificultad añadida de tener que declarar (y, en su caso, probar) un valor de mercado a 31 de diciembre, considerando su carácter singular y no fungible. Dado que cada NFT presenta características específicas, resulta muy difícil determinar su valor de mercado. En consecuencia, podría establecerse como criterio legal o interpretativo, a efectos de este impuesto, que su valor razonable podría ser su coste de adquisición, salvo que se pudiera probar la pérdida de valor (por ejemplo, porque ya no se negocian en la plataforma o porque el precio ofrecido para otros NFT del mismo proyecto *–floor–* ha bajado drásticamente).

En conclusión, resulta imperativo que el legislador proporcione una regulación integral de los criptoactivos, especialmente en el ámbito tributario o que, a falta de esta, sea la Administración tributaria la que elabore una guía completa con criterios aplicables, en lugar de limitarse a comunicar dichos criterios a través de la casuística de las consultas tributarias. Sería deseable, en ese sentido, que esa interpretación fuera ambiciosa y diera respuesta a los problemas reales a los que se enfrentan los contribuyentes de acuerdo con los principios de capacidad económica, justicia, generalidad y eficacia.

Referencias bibliográficas

- Anglès Juanpere, B. (2019). La fiscalidad de bitcoin en España. *Crónica Tributaria*, 173, 7-35 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ct/173_01.pdf).
- Calvo Vérguez, J. (2020). La fiscalidad de las criptomonedas en el ámbito del IRPF: Algunas consideraciones. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 5 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2020_05.pdf).
- Carbajo Vasco, D. (2018). El desarrollo de las criptomonedas y su tributación. Cuestiones y respuestas. *Blockchain Intelligence*. Blockchain Law Institute.
- Carmona Fernández, N. (2019). Fiscalidad de la venta de «bitcoins» por parte de un no residente. *Carta Tributaria Revista de Opinión*, 53-54, 66-68.
- Casanueva Cañete, D. y López de la Cruz, N. (2018). El concepto de criptomoneda y breves consideraciones en torno a su tributación. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10, 77-85 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_10.pdf).

- Enciso de Yzaguirre, V. (2009). El Impuesto sobre el Patrimonio: Análisis y perspectivas. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 12 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2009_12.pdf).
- García-Torres Fernández, M. J. (2018). Problemas en la tributación de las operaciones con Bitcoins: calificación, prueba, valoración y control de las rentas generadas. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10, 86-98 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_10.pdf).
- González García, I. (2018). Control tributario de las criptomonedas. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10, 36-49 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_10.pdf).
- Martínez Gálvez, P. (2020). Consecuencias tributarias de las operaciones con criptomonedas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 77-110.
- Meleán Brito, J. y Rangel Gutiérrez, L. (2021). Criptomonedas y teoría general del patrimonio. Una visión integradora. *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, 56.
- Nadini, M., Alessandretti, L., Di Giacinto, F., Martino, M., Aiello, L. M. y Baronchelli, A. (2021). Mapping the NFT revolution: market trends, trade networks, and visual features. *Scientific Reports. Nature Portfolio* (<https://doi.org/10.1038/s41598-021-00053-8>).
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2020). *Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*. OECD Publishing (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>).
- Parrondo Tort, L. (2020). Blockchain y Token Economía: Definición, clasificación y contabilización de criptoactivos. *Revista Técnica Contable y Financiera*, 35.
- Parrondo Tort, L. (2021). Tipología y Clasificación de los cripto-activos en base al marco regulatorio de MiCA. Sus aportaciones y limitaciones. *Técnica contable y financiera*, 46, 78-85.
- Pérez Bernabeu, B. (2018). La Administración tributaria frente al anonimato de las criptomonedas: la seudonimia del Bitcoin. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 10, 149-161 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_10.pdf).
- Pérez Pombo, E. (2018). Fiscalidad de las criptomonedas. *FiscalBlog* https://fiscalblog.es/?p=4203#_ednref1 [consultado el 25/11/2022].
- Ruiz Garijo, M. (2021). El desafío de la fiscalidad de las criptomonedas. Las obligaciones de información en el IRPF. *Nueva fiscalidad*, 3, 19-36.
- Sedeño López, F. (2020). El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato. *Nueva fiscalidad*, 1, 207-233.
- Serra Rodríguez, A. (2021). Los smart contracts en el derecho contractual. *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, 56.
- Silva Ramos, C. A. (2021). El intercambio automático de información sobre criptoactivos. En *Foro Fiscal Iberoamericano n.º 33 (segundo semestre)* (pp. 79-87). Instituto de Estudios Fiscales (<https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ffi/33.pdf>).



Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar?

José Andrés Sánchez Pedroche

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UDIMA (España)

Abogado

joseandres.sanchez@udima.es | <https://orcid.org/0000-0002-4567-5998>

Extracto

Repercusión de los errores del contribuyente en la contabilización, facturación y devengo de sus ingresos profesionales, así como su posible prescripción. Posibilidad de que la Inspección aproveche dichos errores para dictar su liquidación.

Palabras clave: error; devengo; facturación; contabilidad; prescripción; liquidación; comprobación administrativa.

Fecha de entrada: 17-11-2022 / Fecha de aceptación: 28-11-2022 / Fecha de revisión: 28-12-2022

Cómo citar: Sánchez Pedroche, J. A. (2023). Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 43-76.



Error by the taxpayer in the accounting and accrual of its income in the corporate tax. Can the Inspection take advantage of such mistake to liquidate?

José Andrés Sánchez Pedroche

Abstract

Repercussion of the taxpayer's errors in the accounting, billing and accrual of their professional income, as well as their possible prescription. Possibility that the Inspectorate takes advantage of said errors to dictate its liquidation.

Keywords: error; accrual; billing; accounting; prescription; liquidation; administrative verification.

Citation: Sánchez Pedroche, J. A. (2023). Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 43-76.



Sumario

1. El problema de fondo. El error de imputación del obligado tributario
2. El pronunciamiento de la AN
3. La relevante cuestión jurídica del devengo y su litigiosidad
4. La necesidad de la decisión casacional del TS y los pronunciamientos judiciales contrarios a las tesis de la AN
5. La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022, que no casa la errónea tesis de la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020

Referencias bibliográficas

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

1. El problema de fondo. El error de imputación del obligado tributario

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 4794/2020 –NFJ087968–) incide en una cuestión extraordinariamente relevante y de indudable interés –tanto teórico como práctico– atinente a la correcta aplicación del principio del devengo en aquellas ocasiones en las que el propio contribuyente contabiliza erróneamente sus operaciones, imputándolas incorrectamente a un ejercicio posterior, sin advertirlo hasta tiempo después (con ocasión del mismo inicio de las actuaciones inspectoras), error este que es aprovechado luego por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para eludir la prescripción de los ejercicios comprobados y poder así levantar finalmente sus actas. Ese error del contribuyente, conviene advertirlo desde el principio, no implicó elusión de cantidad alguna, pues la declaración de la totalidad de lo percibido se autoliquidó e ingresó, si bien se hizo en un ejercicio distinto al de su correcto devengo (el posterior al que correspondería legalmente).

En el caso concreto resuelto por el Alto Tribunal, se trataba de unas mercantiles dedicadas a la consultoría jurídica, cuyos ingresos fueron «trasladados» por la Inspección a otras sociedades vinculadas y posteriormente a sus socios personas físicas (abogados), lo que constituía el objetivo último de las actuaciones administrativas, por el evidente diferencial de tipos de gravamen existente entre el impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Dichos ingresos por servicios profesionales habían sido contabilizados y facturados erróneamente por esas sociedades dedicadas a la abogacía en los ejercicios 2007 y 2008, cuando realmente se habían prestado y devengado contable y fiscalmente en el 2006 (se trataba de unos emolumentos profesionales percibidos como *cuota litis* por la conclusión de la contienda procesal y el éxito en la percepción de unas indemnizaciones expropiatorias, una vez pronunciados los tribunales correspon-

dientes, elevando el justiprecio, tal y como se recogía expresamente en la propia hoja de encargos profesionales suscritas con los clientes).

Era claro que las sociedades inspeccionadas erraron en sus asientos contables e infringieron el criterio del devengo, cuando contabilizaron en 2007 y 2008 determinados ingresos, facturados y cobrados en esos mismos años, pero que se habían devengado previamente en el ejercicio 2006, pues la finalización de los litigios y los objetivos o éxitos pactados con los clientes, como condición suspensiva para el devengo de esos honorarios, ya se habían alcanzado en el 2006, pese a que se facturaron en el ejercicio inmediatamente posterior. El registro contable practicado fue evidentemente incorrecto, por contrariar al mencionado principio del devengo establecido por las normas mercantiles y tributarias, que expresamente exigen y definen dicho devengo con absoluta independencia del momento concreto de su facturación o del cobro y del pago (criterio ratificado en las propias hojas de encargo de los clientes que diferenciaban ambos momentos). Así lo establecía literalmente el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo –TRLIS/2004– (norma aplicable *ratione temporis*), al señalar que

los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Además, no puede soslayarse otro extremo importante, y es que el referido artículo 19.3 del TRLIS/2004 no preveía excepción alguna a la aplicación del criterio del devengo para los ingresos contabilizados con posterioridad al mismo, debiendo imputarse al ejercicio correspondiente a dicho evento, aunque ello determinase una menor tributación efectiva (y lo mismo si era mayor)¹.

¹ «Artículo 19. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.* 1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros [...] 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por

Constatado el error por parte de las mercantiles con ocasión del inicio de las actuaciones inquisitivas, y ante las abultadas pretensiones liquidatorias por parte de los actuarios, se acreditó esta circunstancia con abundante documental de cada servicio profesional pactado y el momento preciso en el que se devengaba el derecho al cobro en concepto de *cuota litis*, con ocasión de los distintos pronunciamientos de los jurados de expropiación o del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid que ponían fin a las pretensiones de los litigantes. Asimismo, y con posterioridad en vía revisora, así se acreditó también mediante la aportación de tres dictámenes periciales (realizados por catedráticos de universidad e inspectores de Hacienda excedentes). Es más, a los efectos de ratificar la verosimilitud y exactitud de las conclusiones vertidas en dichas pericias, y ante la solicitud expresa de la parte recurrente, la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) designó por insaculación, como perito judicial independiente, a un cuarto profesional (auditor de cuentas), quien coincidió con las tres periciales de parte previamente aportadas, concluyendo que la práctica totalidad de los ingresos por los servicios profesionales prestados se habían devengado legalmente en el ejercicio anterior al de su erróneo registro contable, estando ya por ello prescritos fiscalmente cuando principiaron las actuaciones inspectoras. La AEAT, sin embargo, se apoyó en dicho error contable y en la propia facturación y autoliquidaciones de las obligadas tributarias, pues de otra forma no habría podido justificar sus actas inspectoras, ni trasladar el grueso de los ingresos de las personas jurídicas a las físicas.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de diciembre de 2016 (RG 3002/13, 3054/13 y 3055/13) por la que se había confirmado la legalidad de las iniciales liquidaciones inspectoras, apoyó su decisión en la necesidad de que las mercantiles rectificasen previamente su contabilidad, extremo este que no se había producido². Olvidaba sin embargo el TEAC que dicho error no fue detectado más que con ocasión

aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores...». Conforme al precepto que acaba de reproducirse, se puede admitir en determinados casos la imputación anticipada de los ingresos, pero aquellos contabilizados en un periodo posterior al de su devengo siempre han de imputarse al ejercicio en que se devengaron, procediendo realizar un ajuste en el resultado contable del periodo en el que se devengaron y un ajuste paralelo en el ejercicio en el que se contabilizaron, todo ello con independencia de la prescripción. Es decir, las reglas del artículo 19 del TRLIS/2004 eran imperativas para todos, incluida, por supuesto, la AEAT.

² «Por consiguiente, de acuerdo con la normativa existente en materia contable, las entidades recurrentes deberían haber imputado contablemente el error en el ejercicio en que lo advirtieron, ejercicio que, en cualquier caso, habría sido posterior a los ejercicios regularizados por la Inspección, debiendo incluir la correspondiente información en la Memoria, cuestión que no ha sido justificada por las interesadas. Por ello, se deben reiterar aquí los argumentos ya vertidos por la Inspección en el sentido de que no existen pruebas documentales que acrediten la emisión, el registro en contabilidad y la declaración de las facturas en los ejercicios 2007 y 2008 debería haberse hecho en un momento anterior al que lo hicieron las sociedades, más allá de la fecha de la sentencia que recae sobre el procedimiento expropiatorio que, según alegan las reclamantes, es la que debe marcar el devengo de los servicios facturados, pero sin probar que estos se prestaron en ese momento o en cualquier otro, intentando por tanto trasladar a

del inicio del propio procedimiento inquisitivo de carácter general (algo que puede acontecer en la práctica). Además, y ante la insistencia de las contribuyentes para que se revisase toda la documentación que avalaba su erróneo proceder contable y de facturación (tal y como posteriormente demostraron las pruebas periciales en sede revisora), los actuarios se negaron rotundamente a comprobar estos hechos, porque los procedimientos judiciales expropiatorios y administrativos previos de los que traían causa las prestaciones de servicios finalmente facturadas, les parecieron «excesivos» y la documentación aportada «muy voluminosa», lo que les generaba, en su opinión, un trabajo «ingente» (y así, expresamente en la literalidad del entrecomillado de las anteriores manifestaciones, se recogió en las diligencias inspectoras)³. Todo ello evidenciaba cómo la Inspección había advertido que

ejercicios que no pueden ser objeto de comprobación, por el instituto de la prescripción, la facturación de los controvertidos servicios, debiendo indicarse de nuevo que este intento de traslado, invocando el supuesto error contable, ha tenido lugar solamente cuando la Inspección inicia un procedimiento de comprobación sin que con anterioridad se tenga conocimiento de que ninguna de las sociedades involucradas haya intentado solventar ese error con facturas rectificativas, rectificación de declaraciones o por cualquier otro medio que pudiera respaldar la pretensión de todas las interesadas [...]. A esto se debe añadir lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, que señala que: «Los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. Por lo expuesto hasta el momento, este Tribunal no puede sino confirmar que no se aprecia error de hecho ni de derecho en la contabilización y declaración de los ingresos en los ejercicios objeto de regularización inspectora por parte de las sociedades reclamantes, siendo ajustada a Derecho la regularización practicada por la Inspección en este punto».

³ Conviene no olvidar que la Inspección en curso tenía alcance general, que estaba obligada a facilitar la regularización íntegra de la situación del obligado tributario y que, además, según el artículo 34 de la Ley General Tributaria (LGT), los contribuyentes tienen el derecho a aportar cuanta documentación sea relevante para la resolución del procedimiento (art. 34.1 r) LGT) y a formular alegaciones que deben ser tenidas en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (art. 34.1 l) LGT), derechos estos que quedaron inaplicados para las entidades recurrentes, ya que la Inspección se negó rotundamente a examinar tal documentación. Sobre esa necesidad de revisar la documentación relevante al caso y de los contratos obrantes en el mismo, insiste adecuadamente el TS, señalando incluso que es materia revisable en casación de haber sido la interpretación del tribunal *a quo* absurda o incoherente. Así lo afirma la Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3230/2015 –NFJ064702–) en su fundamento jurídico 4.º:

Obra en autos, como documento 1 unido a la demanda, copia simple de la escritura pública de compraventa que nos ocupa de fecha 30 de octubre de 2009, número 2.244, en cuyo folio 19, cláusula segunda podemos leer: «La mercantil "Agrícola del Segura S.A.", según está representada, vende y transmite a la mercantil "Vistabella Habitat S. L." que compra y adquiere, según está representada, el pleno dominio de las cuatro fincas descritas en el precedente apartado Primero de esta escritura, con la edificabilidad a la que se hace referencia en la parte descriptiva, como residencial libre, y en condición de solar, con cuanto les es anejo e inherente, libres de cargas y gravámenes de todo tipo, así como libres de arrendatarios y ocupantes y al corriente en el pago de contribuciones, impuestos y gastos...» En su cláusula tercera, al mismo folio 19, dice que «el precio de esta compraventa es de 12.179.729,61 €.» El citado importe, más el IVA que luego se indica, lo recibe la parte vendedora, en este acto, de la parte compradora...». En la

cláusula cuarta, al folio 20 de la escritura se señala: «Conforme han convenido, la parte vendedora entrega en este acto a la parte compradora la posesión efectiva de los inmuebles, si bien, asumiendo la parte compradora el compromiso de permitir al agente urbanizador el acceso a los mismos, en la medida en que ello sea necesario, con objeto de que pueda llevar a cabo las obras de urbanización.» Pues bien, como pone de relieve la resolución del TEAC, de los términos transcritos del contrato resulta que estamos ante una compraventa pura y simple, la transmisión del pleno dominio con puesta en posesión del comprador de las cuatro fincas vendidas (parcelas urbanas para uso residencial) y pago del precio en el propio acto del otorgamiento del contrato. La tradición de las fincas vendidas en el propio acto, además de pactarse expresamente, se pone de relieve por la posibilidad que tiene el comprador de iniciar inmediatamente la construcción de las viviendas de que se trate. En modo alguno se condiciona la entrega de los inmuebles a la posterior conclusión de las obras de urbanización (estas se simultanearán con la construcción de los edificios). Tampoco se garantiza en modo alguno la terminación de las obras de urbanización; ninguna condición, término o retracto convencional se estipula al respecto. Y tampoco se establece ningún pacto de reserva de dominio hasta el fin de dichas obras de urbanización. En definitiva, habiéndose producido la entrega de lo vendido, así como de su precio a fecha de la celebración del contrato sin condicionante alguno, debe afirmarse que la vendedora ha transferido a la compradora la plena propiedad de las parcelas vendidas, y «los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes» como exige la NRV 14.2 del nuevo PGC para el registro contable de la venta. Si la vendedora no mantiene ya la gestión corriente de los bienes vendidos en el grado normalmente asociado a la propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos (art. 14.2 b) de la Norma de Registro y Valoración del RD 1514/2007), porque con la entrega de las fincas y la puesta en posesión del comprador, en el acto de otorgamiento de la escritura de compraventa, los riesgos y bienes se transmiten al comprador, la consecuencia no puede ser otra que la de que el vendedor deba contabilizar ya los ingresos procedentes de la venta realizada. El hecho de que lo vendido sean unas parcelas en curso de urbanización, urbanización que se compromete a concluir el vendedor, en nada obstaculiza la transmisión de la propiedad realizada frente a lo afirmado por la reclamante. No estamos por tanto ante «el compromiso del vendedor de entregar unos terrenos urbanizados» como afirma la recurrente transcribiendo el informe de su auditor, sino que, producida la entrega de las parcelas con el otorgamiento de la escritura pública, el vendedor se compromete a concluir a su costa la urbanización de las mismas, urbanización que, si no estaba concluida a la fecha de la escritura de compraventa, sí que debió estar notablemente avanzada y de ahí que pudieran ya simultanearse las obras de urbanización y construcción. Habiéndose producido la transmisión de la propiedad y de los riesgos inherentes, el importe de las ventas constituye ingreso del vendedor y no anticipo de clientes. En la misma línea se pronuncia la Sala de instancia que deja expresa constancia de que en el supuesto de autos, el objeto del contrato de compraventa son las fincas cuya entrega al comprador se ha producido por la escritura pública de compraventa, en la que, además, se especifica la entrega de la posesión en el acto del otorgamiento. La propiedad de las mismas, y con ella los riesgos y beneficios, se han transmitido a la compradora desde el otorgamiento de la Escritura Pública. Así las cosas, como dice la sentencia recurrida, la Norma de Registro y Valoración 14.2 a) del Real Decreto 1514/2007 ampara la interpretación realizada por la Administración en cuanto los riesgos y beneficios de las fincas se han transferido al comprador desde el otorgamiento de la Escritura Pública. Debe recordarse aquí que la doctrina de la Sala Primera de este Tribunal Supremo ha enseñado que la potestad de interpretar los contratos corresponde a los Tribunales de instancia y debe ser mantenida en casación, salvo en los casos en que la exégesis haya sido absurda, errónea, ilógica o se hayan

su comprobación general únicamente podía ser fructífera en términos recaudatorios apoyándose en uno de los ejercicios incorrectamente declarados por las contribuyentes, que resultaba precisamente estar prescrito, razón por la cual, declinaron la revisión de una documentación que probaba el error en el que habían incurrido aquellas (error sin ánimo elusivo alguno, por cuanto que lo que no se declaró correctamente en 2006 se consignó en la declaración del 2007, ingresándose las cuotas tributarias correspondientes por la totalidad de los ingresos obtenidos).

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 143 del TRLIS/2004 (aplicable *ratione temporis*), la Administración debió determinar la base imponible, en los términos señalados por el artículo 10.3 del mismo cuerpo legal, es decir, calculando correctamente el resultado contable, aplicando las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes y en las disposiciones dictadas en el desarrollo de aquellas (aun cuando ello pudiera frustrar las pretensiones recaudatorias de los actuarios). De esta forma, si los ingresos y gastos se consignaron en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior y distinto al de su devengo, la Inspección debió imputarlos al periodo impositivo correcto en el que realmente se devengaron, pues las reglas fiscales de imputación temporal vigentes en dichos ejercicios (art. 19 TRLIS/2004) consagraban la consignación de los ingresos y gastos de acuerdo con el principio de devengo, que es el criterio fijado también por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), vigente y al que debe atender imperativamente el funcionario encargado de su aplicación.

Naturalmente, las cuestiones relativas al devengo presentan múltiples aspectos controvertidos como, por ejemplo, los que derivan del distinto tratamiento que haya de darse a las operaciones de tracto único o sucesivo. Precisamente por eso, el momento en que se produce dicho devengo puede requerir, sobre todo en los casos dudosos, de un examen preciso de las circunstancias o de los contratos que rigen las prestaciones e incluso de la forma en que se pacta la propia prestación del servicio y su facturación. Le asistía por lo tanto la razón a las mercantiles contribuyentes cuando insistían en la necesidad de que la Inspección revisase toda la documentación relativa a la prestación de los servicios y las

conculcado preceptos legales en materia de hermenéutica. La interpretación de la sentencia recurrida no es desorbitada ni arbitraria, sino que ha sido hecha conforme a las reglas de la sana crítica y respeta las normas establecidas en los artículos que rigen en materia de interpretación contractual, por lo que ha de estarse a ella. Hay que estar a la interpretación sistemática del contrato que consagra el artículo 1285 del mismo Cuerpo legal, a cuyo tenor «las cláusulas de los contratos deberán interpretarse las unas por las otras atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas»; la jurisprudencia civil viene declarando con reiteración que tal precepto legal tiene un valor indiscutible, ya que la intención, que es el espíritu del contrato, es indivisible, no pudiendo encontrarse en una cláusula o en varias aisladas de las demás, sino en el todo orgánico que constituye (Así, entre otras muchas, sentencias de la Sala Primera de 7 de octubre de 1997 [RJ 1997, 7096], 14 de mayo de 1996, 21 de febrero de 1991 [RJ 1991, 15181, 26 de octubre de 1990 y 5 de febrero de 1985 [RJ 1985, 5321]]).

hojas de encargo, así como las distintas fechas en las que los diferentes tribunales (administrativos o judiciales) habían elevado el justiprecio de las expropiaciones y se habían generado los correspondientes ingresos profesionales (luego incorrectamente contabilizados y autoliquidados por las contribuyentes, asociándolos erróneamente a la fecha de la facturación de las minutas profesionales). Hasta aquí los hechos que originaron la controversia entre la AEAT y las obligadas tributarias.

2. El pronunciamiento de la AN

La Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020 (rec. núm. 47/2017 –NFJ072553–) ratificó las liquidaciones administrativas, soslayando por completo la prueba practicada y las conclusiones vertidas por la unanimidad de los dictámenes periciales (tanto los de parte, como el practicado por el perito de oficio nombrado por la propia Sala de la AN), y apoyó su argumentación desestimatoria de las pretensiones de las contribuyentes en las tres razones siguientes:

- 1.^a Falta de invocación oportuna del error contable. Según señalaba la AN, la cuestión sobre a qué concreto ejercicio correspondían realmente los ingresos se alegó «de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación»⁴.
- 2.^a El devengo de los ingresos no se produjo en dichos ejercicios anteriores, puesto que todavía no se habían emitido las correspondientes facturas:

Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan de entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes.

Por lo tanto, la AN identificó devengo contable –y, en definitiva, fiscal– con facturación, considerando expresamente que el momento en el que se ejecutaron y

⁴ Resulta cuanto menos llamativo tildar de «intempestivo» un argumento formulado ante el inicio mismo de la propia Inspección y en el seno del procedimiento administrativo de comprobación en el que se revisaba precisamente la corrección o no de las actuaciones de las contribuyentes sometidas a un procedimiento inquisitivo de carácter general.

concluyeron los trabajos y se alcanzaron los éxitos en los procedimientos expropiatorios fue del todo irrelevante (así como el propio error sufrido por las mercantiles, imputando cantidades devengadas en un ejercicio anterior a otros periodos impositivos posteriores), pues a lo que debía atenderse era a la fecha de expedición de las correspondientes facturas.

- 3.^a La falta de rectificación por las propias contribuyentes de sus erróneos asientos contables, a los efectos de trasladar los ingresos al ejercicio de su correcto devengo, «impediría» la aplicación por la AEAT de la imperativa regla legal de devengo. De nuevo la propia literalidad de la sentencia de la AN señalaba a estos efectos lo siguiente:

[...] siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no habido (sic) error alguno la determinación (sic) de la base imponible ni vulneración del artículo 19 del TRLIS.

Ante la desestimación de las pretensiones de las mercantiles, la confirmación de las liquidaciones dictadas por la AEAT y la naturaleza de las argumentaciones vertidas por la AN, se interpuso el correspondiente recurso de casación. Pero lo que hacía esencialmente novedosa y relevante a efectos casacionales la doctrina contenida en esta sentencia de la AN era la concatenación de dos concretas cuestiones:

- a) La AN entendía que un ingreso profesional no se devenga en tanto no haya sido objeto de facturación.
- b) Asimismo, consideraba, con absoluta abstracción de lo establecido taxativamente por la ley, que no podía modificarse la imputación temporal en el procedimiento inspector, por cuanto que la contabilización incorrecta de las entidades no fue objeto de subsanación por parte de estas.

Se trataba, en definitiva, de un asunto cuyo epicentro no era otro que el valor jurídico o la relevancia normativa del principio del devengo en la práctica contable y fiscal del contribuyente y su posterior revisión administrativa en todos aquellos casos de errores concurrentes previos por parte de aquel (de facturación, contabilidad o autoliquidación).

3. La relevante cuestión jurídica del devengo y su litigiosidad

Conviene no olvidar que los supuestos controvertidos entre la Administración y el contribuyente, en lo que a la interpretación de las normas sobre el devengo del impuesto sobre

sociedades se refiere, resultan extraordinariamente frecuentes⁵. Si se realizan búsquedas sobre el particular de Resoluciones del TEAC, dictadas entre el 1 de enero de 2018 y diciembre de 2020, publicadas en las principales bases de datos legales, los resultados supe-

⁵ A este respecto, la Sentencia del TS de 17 de junio de 2020 (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078179–) desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, subrayando la necesidad de que la regularización practicada por la AEAT sea coherente con el principio del devengo, tanto en materia de ingresos como de gastos:

El principio del devengo que analizamos supone, muy sintéticamente, que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Es decir, y esto es lo verdaderamente relevante, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera. Como «el resultado contable» es el que determina la base imponible, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo. Podrá suceder que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado; pero también podrán existir ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no se hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable (periodificación contable). El principio del devengo tiene, no obstante, una excepción –expresamente prevista en la ley del impuesto sobre sociedades– en los casos en los que el contribuyente no impute contablemente sus ingresos y gastos en el periodo correcto. Específicamente, cuando (i) «impute los gastos en un periodo impositivo posterior» o (ii) cuando «impute los ingresos en un periodo impositivo anterior». Dice el artículo 19.3 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades de 2004, aquí aplicable por razones temporales ([...]: «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores». Debemos anticipar que la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida. Según esa interpretación –apegada completamente a la literalidad de la norma– en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo, como es el caso, en el periodo anterior al devengo), procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de esos ingresos, una vez constatado que el adelanto no ha producido menor tributación. Pero se olvida completamente, con ocasión de la comprobación, de los gastos del contribuyente que este sí imputó correctamente, gastos que mantiene como del ejercicio siguiente correspondiente. Aplica, así, el precepto anteriormente transcrito, pero no tiene en cuenta que el mismo puede no regular concretamente la situación que aquí ha acontecido, que no es otra que una incorrecta

ran ampliamente el centenar. Considerando el tiempo medio de resolución de los recursos contencioso-administrativos, solo la AN tendría ahora mismo más de 150 casos pendientes de resolución relativos al devengo en el impuesto sobre sociedades. Ponderando este dato con el Informe sobre la Situación de los Órganos Judiciales del año 2019, en el que se indica que la AN se ocupa tan solo de un 7,39 % de los asuntos contencioso-administrativos a nivel nacional (lo que obedece a la cuantía de las liquidaciones, es decir, a la naturaleza de los procedimientos en primera o única instancia en vía económico-administrativa), resultaría que el número de pleitos vivos atinentes al devengo en el citado tributo superaría holgadamente los 2.000 en el resto de los TSJ (abstracción hecha de las vías revisoras administrativas anteriores, fundamentalmente en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales –TEAR–, donde se concitaría un número significativamente superior).

4. La necesidad de la decisión casacional del TS y los pronunciamientos judiciales contrarios a las tesis de la AN

La cuestión casacional finalmente admitida por el Alto Tribunal, en Auto de su Sección Primera, de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 4794/2020 –NFJ083035–), quedó delimitada en su objeto de la siguiente manera:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación.

imputación temporal de los ingresos y una adecuada imputación temporal de los gastos. Ello provoca que la sociedad tribute más de lo que tributaría si se hubiera aplicado correctamente el principio del devengo, esto es, si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). Y no se ha suscitado en autos –ni en la instancia ni en esta casación– controversia alguna sobre esa menor tributación si el criterio temporal de imputación de ingresos y gastos hubiera sido el mismo. Acierta por completo la Sala de instancia cuando rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente). No se puede decir mejor que como lo expresan los jueces a quo en la sentencia que constituye el objeto de este recurso: tal forma de actuar distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública, y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria –artículo 103 de la Constitución– convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permite una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta.

Determinar, si la base imponible en el impuesto de sociedades debe calcularse, en todo caso, en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte –por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere– de la pregunta anterior, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad.

Dichas interrogantes cobraban importancia a la vista de los distintos pronunciamientos de los tribunales de justicia sobre el particular, algunos de ellos muy distantes de las conclusiones alcanzadas por la AN en su Sentencia de 27 de febrero de 2020. Tal era el caso, por ejemplo, de la Sentencia del TS de 11 de noviembre de 1998 (rec. núm. 2554/1998 –NFJ008432–), donde el Alto Tribunal había confirmado algo tan evidente como que la realidad de la prestación de los servicios profesionales es absolutamente independiente de su facturación (lo que también había sido sostenido por la Sección Segunda de la AN, en Sentencia de 5 de febrero de 1991 [rec. núm. 27181], pero contra la que interpuso recurso de casación la Abogacía del Estado). Dicha conclusión descansaba en un argumento tan lógico como incontestable: si el hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria o hecho imponible fuese la emisión de la minuta o factura, el profesional podría adecuar temporalmente sus ingresos a su más libre antojo, simplemente cuando le resultase más favorable, obviando el momento en el que legalmente se prestaron y devengaron esos servicios, surgiendo así la obligación legal de declararlos. En segundo término, el TS acudió a la «ortodoxia contable», concluyendo que la prestación de los servicios y su correcto devengo se concretaba o se generaba en el momento de su realización y no por el de su facturación⁶.

Resulta evidente, por lo tanto, que devengo y facturación son cuestiones conceptualmente independientes. Pretender, tal y como afirmaba la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020, que no había existido prestación de servicios, en tanto estos no se hubiesen facturado, se revelaba completamente erróneo. Es más, aunque la sentencia de la AN ratificara las tesis de la Inspección en el caso concreto sometido a su consideración, no puede ignorarse que la doctrina contenida en su *ratio decidendi* resultaba, a la postre, muy perjudicial a los intereses de la propia Hacienda Pública, pues dejaría al libre albedrío de los contribuyentes la elección del ejercicio en el que prefiriesen tributar, dificultando extraordinariamente –cuando no impidiendo de forma directa– las labores de comprobación por parte de la AEAT. Esa idea de la prevalencia de la fecha de facturación de los ingresos sobre el momento de su concreto devengo contable y fiscal sostenida por la AN resultaba de muy dudosa compatibilidad con la normativa tributaria vigente. Era por ello relevante que el TS fijase la correcta interpretación de la regla legal del devengo, máxime cuando el vigente artículo 11.1 de la LIS mantiene este mismo principio.

⁶ Otra cosa es que el momento en que se emite la factura pueda constituir un indicio revelador de la prestación, aun cuando este no sea definitivo.

Asimismo, evidenciaba un inequívoco interés general que el TS aclarase si podía considerarse correcta una interpretación de las reglas legales de imputación temporal, como la sostenida por la AN, que obligaba a imputar los ingresos al momento en que se emitieron y contabilizaron las facturas correspondientes (a pesar del error sufrido por el propio contribuyente), o si, por el contrario, los ingresos por servicios jurídicos relacionados por pleitos expropiatorios debían imputarse al ejercicio en que finalizaron y se alcanzaron los éxitos que determinaron el devengo de los honorarios, conforme a lo que se había pactado contractualmente en la correspondiente hoja de encargos o, en defecto de este criterio, a un momento anterior, coincidente con los periodos en que materialmente se ejecutaron los trabajos técnicos y jurídicos y se devengaron los hechos impositivos.

Las mercantiles contribuyentes reconocieron ante la propia AEAT y los sucesivos órganos revisores (TEAR de Madrid y TEAC) que, como consecuencia de un error involuntario, contravinieron el criterio legal del devengo, en cuanto que contabilizaron en 2007 y 2008 determinados ingresos facturados y cobrados efectivamente en esos años, pero devengados previamente en el ejercicio 2006, pues los objetivos o éxitos pactados con los clientes, como condición necesaria para el devengo de los honorarios, ya se habían alcanzado en ese año (momento en el que resolvieron los tribunales el correcto justiprecio de las expropiaciones). El registro contable en los años 2007 y 2008 de unos ingresos devengados en el ejercicio anterior fue evidentemente incorrecto, al contrariar el mencionado principio legal del devengo establecido por las normas mercantiles y por el propio artículo 19 del TRLIS aplicable *ratione temporis* (hoy art. 11 LIS) que lo fijaban con absoluta independencia del momento mismo de su exigibilidad o de su cobro y pago efectivo.

La cuestión fundamental a resolver, por lo tanto, se centraba en saber si esa incorrección contable en la que había incurrido el propio contribuyente legitimaba a la Inspección para desatender lo taxativamente establecido por la ley, obviando así la imputación de los ingresos a los ejercicios en que legalmente se devengaron. Adicionalmente a esta fundamental cuestión surgía otra no precisamente menor: si era ese el ejemplo de una praxis administrativa correcta, pues los actuarios eran sabedores de que los ejercicios impositivos estaban legalmente prescritos, pero, a pesar de todo ello y amparándose en el flagrante error cometido por las propias contribuyentes, acabaron levantando sus actas inspectoras, negándose paralelamente a revisar la abundante documentación aportada por aquellas (luego empleada en los dictámenes periciales que evidenciaron la atribución de los ingresos a un ejercicio anterior a los incorrectamente contabilizados e imputados por las propias contribuyentes)⁷.

⁷ La Sentencia del TS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–) alude a ese principio de buena administración, señalando a este respecto literalmente lo que sigue:

es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (art. 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y –como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones–. No consiste en una pura fórmula vacía

de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener plasmación efectiva y llevar aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigibles por el ciudadano a los órganos públicos [...] entre esos deberes está –y esto resulta indiscutible– el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tiene la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.

En análogo sentido, la Sentencia del TS de 14 de abril de 2021 (rec. núm. 28/2020) ha llegado a afirmar que el derecho al procedimiento administrativo debido, que es corolario del deber de buena administración, garantiza que las decisiones administrativas [...] se adopten de forma motivada y congruente con el iter procedimental, sin incurrir en desviación del procedimiento, en la medida que se requiere que no haya discordancias de carácter sustancial entre los datos fácticos relevante, la fundamentación jurídica obrante en el expediente y el contenido de la decisión administrativa.

Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha venido desarrollando las garantías inherentes a ese derecho a la buena administración a través de sentencias en las que ha relacionado dicho principio con distintos derechos fundamentales, como la tutela judicial efectiva. *Vid.* Sentencia del TJUE de 31 de marzo de 1992 (C-255/90, P. Burban). A estos mismos efectos, la Sentencia del TS de 15 de enero de 2020 (rec. núm. 3835/2018), aludiendo a otra anterior de 7 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2228/2016), afirmará que «en el ámbito europeo, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 dedica su artículo 41 al denominado "Derecho a una buena administración"». Tal precepto se integra hoy en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Lisboa), de 13 de diciembre de 2007, ratificado por Instrumento de 26 de diciembre de 2008, que en su artículo 6 señala que

la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

En esta misma línea, las Sentencias del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–) y la de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–) también reivindicaban ese derecho a la buena administración, recordando que

no se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva.

También la referida Sentencia del TS de 14 de abril de 2021 (rec. núm. 28/2020) llegará a afirmar a este respecto que

en este contexto, referido al deber de la Administración de cumplir las garantías procedimentales, consideramos que se ha infringido el derecho al procedimiento debido, cuyo reconocimiento como derecho procedimental de naturaleza constitucional, se infiere del artículo 24 de la Constitución, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva, que se incardina en el derecho general de protección jurídica, y del artículo 103 del Texto Fundamental, que enuncia como principios rectores del actuar administrativo el principio de objetividad, en la medida que se ha producido una quiebra injustificada del principio de regularidad y consistencia secuencial del procedimiento.

Ciertamente, podría objetarse de contrario que fueron las propias obligadas tributarias las que habrían infringido en sus autoliquidaciones lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS, obviando el criterio legal del devengo, por lo que no parecería razonable que, después de la comisión de dicha infracción, pudiera invocarse en su favor una aplicación correcta del mismo. Caber recordar que el artículo 7 del Código Civil dispone que los derechos deban ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe, y que la ley no ampara el abuso de derecho. Entre las principales manifestaciones de ese ejercicio de los derechos conforme a las reglas de la buena fe, se encuentra el principio del respeto a los actos propios, enunciado con carácter habitual de manera negativa, esto es, declarándose que nadie puede ir contra sus propios actos. Ese principio se aplica normalmente para exigir de la Administración tributaria el respeto a las consecuencias derivadas de su previa conducta, pero este mismo respeto a los propios actos también resultaría exigible a los obligados tributarios. Así, el doble sentido en que opera el principio se reconoce, entre otras, en la Sentencia del TS de 13 de octubre de 2016 (rec. cas. núm. 1408/2015 –NFJ064296– y rec. cas. núm. 1409/2015)⁸.

Ahora bien, siendo cierto todo lo anterior, no lo es menos tampoco que, en un sistema tributario como el español, caracterizado por la generalización de un abrumador sistema de autoliquidaciones y con unas obligaciones legales de todo orden, complejas, exhaustivas e inabarcables, pueden producirse frecuentemente errores del contribuyente sin ninguna mala fe (y que, por lo mismo, operan tanto a favor como en contra de la Hacienda Pública o de los propios interesados).

La AN contestó ambas cuestiones de consuno, considerando correctas las liquidaciones administrativas y legitimando, por lo tanto, el comportamiento desplegado por los actuarios (obviando su anterior doctrina contenida en la citada Sentencia de 5 de febrero de 1991). Las mercantiles contribuyentes, sin embargo, adujeron en su recurso de casación que tan errónea doctrina judicial podía generalizarse en otros muchos casos, razón por la cual el TS debía pronunciarse expresamente sobre el particular, advirtiendo a este respecto que cualquier pronunciamiento de los tribunales de justicia que siguiera esta errónea doctrina de la AN y contraviniese el expreso mandato legal del devengo podría, a su vez, generar innumerables pleitos, pues sería muy frecuente que la desatención de dicho criterio (tan relevante no solo para concretar la fecha de nacimiento de la deuda tributaria, sino también para determinar la normativa aplicable en una materia tan extraordinariamente lábil como la

⁸ «Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todo sujeto de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desdejar con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de "doble sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar. Y frente a esta conclusión no vale el hecho incontestable de que, como reconoce la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en un plano teórico es posible admitir la presencia de circunstancias que determinen una variación entre el valor asignado en el contrato marco y el que correspondía al momento de la escisión».

tributaria) comportase revisiones administrativas que, con la doctrina contenida en la sentencia de la AN, encontrarían una apoyatura formal expresa.

Obvio es señalar que las afirmaciones vertidas por la AN tampoco apuntalaban precisamente el buen hacer administrativo, ni el principio de objetividad que siempre deben regir las actuaciones de la Administración pública, pues *pro futuro* los actuarios (a su completa elección) podrían pretextar los errores del propio contribuyente para desatender así los taxativos mandatos legales, en aras a sus pretensiones recaudatorias. Mandatos legales estos que obligan siempre (y especialmente a los funcionarios), con independencia del resultado favorable o desfavorable que de los mismos se deriven para cualquiera de las partes implicadas⁹. Resultaba imprescindible, por lo tanto, fijar la doctrina jurisprudencial correcta en torno a esta cuestión del devengo y su inherente relación con la facturación, a fin de evitar un sinnúmero de futuros pleitos.

Efectivamente, la doctrina contenida en la Sentencia del TS de 11 de noviembre de 1998 había resultado ignorada por la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020. En dicha casación el Alto Tribunal resolvía la impugnación formulada por la Abogacía del Estado frente a un pronunciamiento de la propia AN en la que correctamente se afirmaba que los ingresos de un profesional habían de considerarse devengados en el momento en el que se prestaron los servicios, aunque fuesen facturados en un periodo posterior. Frente a tan impecable pronunciamiento, el abogado del Estado fundamentó su recurso de casación entendiendo que esos servicios debían considerarse devengados en el momento de la facturación, pues, en su sentir, la presentación de la minuta al cliente constituía el único hito cierto determinante de la exigibilidad de los honorarios profesionales.

Sin embargo, la referida Sentencia del TS declaró abiertamente que la interpretación realizada por la Abogacía del Estado era incorrecta, tomando en consideración varios argumentos. El primero, naturalmente, es el origen legal de la regla del devengo, atendida la corriente real de bienes y servicios, y no un acto de parte como es la facturación o la exi-

⁹ Como muy bien señalara en su momento Hensel (1956, p. 240), los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública deberían interpretar rectamente la norma tributaria, sin atisbo de extralimitación o interés recaudatorio alguno, afirmando al respecto que

la autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; pero no puede pretender lo que exceda de estas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de este. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el «nobile officium» de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos.

gencia de pago del servicio. Así, el Alto Tribunal afirmó que no podía dejarse pender el devengo del ejercicio concreto de la presentación de la minuta al cliente, pues ello permitiría al prestador del servicio adecuar los ingresos a su más completa conveniencia, simplemente emitiendo las facturas en el momento en que se reputase como el más favorable.

En concreto, el TS afirmó rotundamente que:

En esta cuestión la Sala no comparte la interpretación realizada por el Abogado del Estado por varios motivos. En primer lugar, si el hecho determinante de la exigibilidad fuera la presentación de la minuta al cliente, el contribuyente podría adecuar los ingresos según su conveniencia, simplemente presentando las minutas en la fecha que le fuese más favorable, y obviando cuando se prestaron realmente esos servicios.

En segundo lugar, había de atenderse al criterio contable del devengo, pues la regla general del devengo es coincidente tanto en el ámbito fiscal como en el contable. Esta cuestión resulta incontrovertida ahora mismo, ya que así se recoge expresamente en el artículo 11.1 de la LIS:

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros)¹⁰.

Incidía también el pronunciamiento del Alto Tribunal en que la ortodoxia contable exige el registro por la empresa receptora del servicio un pasivo real y no contingente (y, con ello, el ingreso por el prestador) porque desde el momento en que se prestaron esos concretos servicios se pudo exigir su correspondiente pago, toda vez que ya se habían devengado. Finalmente, el TS desestimó la última de las objeciones de la Abogacía del Estado, que invocaba la dificultad de aplicar el criterio del devengo en el caso de servicios que se extendiesen a más de un ejercicio, señalando que en esos supuestos resultaba procedente la periodificación del ingreso.

La aplicabilidad de la doctrina contenida en la Sentencia del TS de 1998 al caso que era objeto de litigio en la AN en 2021 resultaba de todo punto evidente: el devengo es independiente de la emisión de la factura, regla por lo demás del todo lógica y favorable a la adecuada defensa de los intereses de la Hacienda Pública, pues en caso contrario la existencia del ingreso contable y fiscal se condicionaría exclusivamente a que el prestador de los servicios tuviera a bien o no emitir la correspondiente factura, o dicho en otros términos,

¹⁰ *Vid.* sobre ello Sanz Gadea (2022, pp. 172 y ss.).

sin emisión de factura no existiría ingreso gravable alguno. La respuesta final dada por el TS fue tan breve como sencilla: el ingreso se devenga por mandato legal, cuando se han cumplido las condiciones correspondientes para entender realizada la prestación del servicio, siendo absolutamente independiente de la fecha de expedición de la factura.

De una lectura correcta de los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS, se infería que la regla del devengo, cuando existiese una incorrecta contabilización, solo se podía exceptuar en dos casos, que no coincidían precisamente con el analizado por la AN: los ingresos contabilizados antes de su devengo y los gastos contabilizados después del mismo. En estos concretos casos, gastos e ingresos serían imputables al ejercicio de su contabilización. Pero estos últimos no constituían precisamente los supuestos que se ventilaban en la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020. Por el contrario, en los casos en los que los ingresos se contabilizan después de su devengo (justo el litigio planteado ante la AN), o gastos contabilizados con anterioridad a su devengo, no existe excepción alguna, y siempre deben imputarse al ejercicio fiscal que corresponde, atendiendo a su correcto devengo¹¹.

El propio artículo 9 del Reglamento por el que se regulaban las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre –RD 1496/2003–, vigente en los periodos impositivos a los que se refería la controversia enjuiciada por la AN (en similares términos se pronuncia el vigente Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre –RD 1619/2012–), señalaba lo siguiente:

Artículo 9. *Plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.*

1. Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.

En todo caso, las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

[...]

¹¹ En palabras de Sanz Gadea (2022, p. 178),

preocupa al legislador fiscal que el gasto se contabilice antes de su devengo o que el ingreso se contabilice después de su devengo, pues ello, en los dos casos, supondrá un diferimiento del tributo. Inversamente, no le preocupa que el gasto se contabilice después de su devengo o que el ingreso se contabilice antes de su devengo, pues ello, en los dos casos, supondrá una anticipación del tributo.

El citado precepto evidenciaba que no es la emisión o expedición de la factura lo que genera el devengo, sino que es justo a la inversa. Es el devengo, asociado a la realización de las concretas prestaciones de servicios (en el caso que resolvía la AN, una vez prestados estos, cuando finalizase el litigio y se alcanzase el éxito exigido contractualmente para el nacimiento del derecho a los honorarios por la rectificación al alza del justiprecio declarado inicialmente) el que determina el momento mismo en que deben emitirse las facturas.

¿Podía afirmarse entonces que la expedición de las facturas condicionase el devengo, tal y como proponía la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020? En ningún caso. La mera lectura del precepto reglamentario que acaba de transcribirse evidencia que la factura es dependiente de la realización de la operación, y que es dicha realización –devengo– la que debe marcar o concretar el momento de la facturación. Pero es que, además, el propio reglamentista permite que en determinadas situaciones se retrase la emisión de la factura –que no su devengo– por un plazo corto de tiempo (un mes), y, además, solo para aquel caso en el que los destinatarios sean empresarios o profesionales. Por lo tanto, ese retraso evidencia que la expedición de la factura constituye una obligación instrumental y dependiente del devengo y no se erige en un elemento esencial respecto de su determinación, tal y como había entendido erróneamente la AN.

El propio Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aportaba otro argumento adicional para mostrar el desviado criterio jurídico seguido en dicha sentencia de la AN cuando regulaba en su artículo 3 las excepciones a la obligación de expedir factura. Como acertadamente consideraba la Sentencia del TS de 11 de noviembre de 1998, el devengo se genera cuando concurren las circunstancias previstas e identificables en las prestaciones de servicios y en el momento en el que se cumplan, ejecuten o efectúen dichas prestaciones, nunca con la fecha aleatoria –o a merced de parte– de la emisión de la posterior factura. El artículo 9 del RD 1496/2003 de facturación distinguía claramente la emisión de la factura y el devengo de la operación en su apartado 2, con prevalencia absoluta de la fecha de este sobre la data de expedición de aquella. Idéntico criterio contiene el vigente artículo 11.1 del RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento en el que se regulan las obligaciones de facturación.

Por lo tanto, una cosa es el devengo de la obligación impositiva (instantáneo y taxativamente determinado por la ley) y otra muy distinta la emisión de la correspondiente factura (que depende de la premisa del propio devengo y que cuenta con un plazo determinado para su emisión). Si, tal y como sostenía la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020, el devengo debiera supeditarse al momento de la emisión de la factura, la interpretación del vigente artículo 11.1 del RD 1619/2012 no solo resultaría incongruente, sino que con dicho razonamiento nunca vencería en realidad el plazo para emitirla (piénsese, por ejemplo, en el vigente y generalizado suministro inmediato de información [SII] en el que existe un plazo muy breve y determinado para remitir los datos de la factura a la AEAT a partir del devengo de la operación).

A mayor abundamiento, siguiendo el criterio de la Sentencia del TS de 1998 que invocaba la ortodoxia contable, y no olvidando que el artículo 19 del TRLIS/2004, en su apar-

tado primero, remitía al concepto contable del devengo, debemos destacar que el marco conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 (aunque el PGC de 2007 no comenzó a aplicarse hasta el 1 de enero de 2008, reproducimos este en su redacción original, por contener una clara definición del principio del devengo, invocado en el art. 19 TRLIS/2004) define el devengo, dentro de los principios contables, de la siguiente manera:

Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

Mayor detalle ofrece sobre el devengo de los servicios la norma de registro y valoración 14.^a del PGC, que disponía, en relación con el reconocimiento de los ingresos por servicios, literalmente lo siguiente:

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Resulta reseñable, a nuestro juicio, que estas normas insistan en la concurrencia y ejecución de los servicios, omitiendo cualquier referencia a la fecha de expedición de las facturas, como criterio correcto para la fijación del devengo. La conclusión indefectible de

todo lo anterior es que el devengo del servicio se produce con ocasión de su realización o prestación material y que el criterio sostenido por la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020, que lo identificaba con la expedición de la factura, era manifiestamente erróneo. Debe destacarse, por otra parte, lo dispuesto por el artículo 10.3 del TRLIS/2004 (en los mismos términos se pronuncia el vigente art. 10.3 LIS):

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El punto de partida para la cuantificación de la base imponible es el resultado contable, cuantificado correctamente, mediante la aplicación del Código de Comercio, su normativa de desarrollo (entre la que destaca especialmente el PGC, al que hemos hecho referencia anteriormente) y el reiterado criterio o principio del devengo. Responde este precepto a la segunda de las cuestiones debatidas, esto es, si debe calcularse, en todo caso, la base imponible en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte –por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere–, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad. Dicho de otra manera, si el contribuyente incurrió en error al contabilizar su operación, no rectificado con posterioridad ¿debe tal extremo prevalecer frente a las reglas imperativas del devengo de las operaciones?, ¿podría prevalecer del mismo la AEAT para desatender estas?

A nuestro juicio, es indudable que deben aplicarse los prevalentes principios y reglas contables (entre los que se incluye el propio del devengo), exista o no el error, y háyase o no reformulado la contabilidad. ¿Desde cuándo se supedita la potestad de la Administración para dar cabal cumplimiento a lo dispuesto por la ley a lo que hagan bien o mal, o dejen de hacer los contribuyentes? Es más, la normativa del impuesto sobre sociedades reconoce, de forma expresa, la facultad administrativa de corregir el resultado obtenido de la contabilidad llevada por el contribuyente, cuando este haya desoído el mandato de las reglas contables o de su normativa de desarrollo. Así, el artículo 143 del TRLIS/2004 (recogido en los mismos términos en el actualmente vigente art. 121 LIS), señalaba literalmente lo siguiente:

Artículo 143. *Facultades de la Administración para determinar la base imponible.*

A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley.

Y es evidente que no podría ser de otra manera, pues lo contrario supondría un ataque frontal al interés general y a la propia metodología de trabajo de la Inspección. Además, debemos reseñar que este error del contribuyente, detectado en sede inspectora, es cualita-

tivamente distinto y debe diferenciarse de aquel otro por el que se intenta instar la revisión de la autoliquidación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT¹².

También la doctrina contenida en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 2 de febrero de 2018 (rec. núm. 88/2015 –NFJ071861–) resultaba contraria a las tesis defendidas por la

¹² La Sentencia del TS de 26 de julio de 2022 (rec. núm. 4797/2020 –NFJ087032–) se ha pronunciado sobre el error contable y la posibilidad de acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas, cuyo plazo de impugnación ya hubiere transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible del IS para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de los correspondientes ingresos indebidos. Los hechos enjuiciados por la referida sentencia fueron los siguientes. Una empresa catalana había presentado el 12 de julio de 2012 declaración por impuesto sobre sociedades del 2011, con cuota a devolver de 27.554,56 euros y una base imponible negativa de 57.620,29 euros. Ese mismo año la mercantil había incluido en sus cuentas un ingreso contable extraordinario de 1.100.000 euros. El ingreso contable que motivó la contabilización fue un contrato de compraventa de 2 naves industriales, el 20 de febrero de 2011 por dicho precio de 1.100.000 euros. La sociedad reflejó en su libro diario un asiento por el que reconocía el activo (las 2 naves) y en el pasivo, una deuda con el vendedor. El contrato establecía que el pago del precio se efectuaría en el momento de su elevación a público, el 30 de junio de 2011. La mercantil desistió de la compra antes del 30 de junio de 2011. La contabilización de esa resolución contractual se efectuó el 17 de diciembre de 2011, reflejándose la baja de la deuda contra un ingreso extraordinario, el cual formó parte del resultado contable de la base imponible de la entidad en el año 2011. El 12 de julio de 2016 la empresa catalana presentó solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto sobre sociedades 2011, por entender que se contabilizó erróneamente un ingreso extraordinario de 1.100.000 euros, pues lo que debió reflejarse fue la baja de la deuda contra la cuenta del inmovilizado. La solicitud cursada al amparo del artículo 120.3 de la LGT el 12 de julio de 2016 fue denegada por la AEAT el 28 de junio de 2017 y la empresa interpuso contra dicha denegación la correspondiente REA, que fue desestimada por el TEAR y el TSJ de Cataluña. Este último puso de relieve los siguientes extremos: a) La aprobación por la Junta General de la reformulación de las cuentas del 2011 se realizó en 2019; b) Los hechos económicos que motivaron la rescisión contractual fueron anteriores a la fecha de finalización del ejercicio 2011; c) El asiento contable fue erróneo; d) Los errores en las cuentas anuales deben corregirse tan pronto como dichos errores se detecten; e) Una vez aprobadas las cuentas anuales por la Junta General y transcurridos los plazos de impugnación, cualquier modificación debe ser contabilizada en el ejercicio en curso; f) No hay que olvidar que algunos socios podrían haber impugnado el acuerdo de aplicación, e incluso que el contenido de las cuentas pudo ser conocido por terceras personas. Por su parte, en su recurso de casación, la empresa alegó los siguientes extremos: 1) Infracción del artículo 10.3 del TRLIS en el que se establece que la base imponible se determina a partir del resultado contable. 2) No hay error de imputación temporal, sino que se da de baja una deuda contra un ingreso extraordinario, cuando se debería haber dado de baja contra una cuenta de inmovilizado; 3) No se trata de hechos nuevos acaecidos una vez cerrado el ejercicio, sino hechos anteriores al cierre del ejercicio 2011; 4) Las tesis de la Sentencia del TSJ de Cataluña conducen a gravar un resultado contable erróneo y una capacidad económica inexistente; 5) El artículo 38 c) del Código de Comercio ni impide que una vez aprobadas las cuentas anuales puedan reformularse, sino que guarda silencio al respecto; 6) ¿Por qué no van a poder reformular las cuentas anuales los administradores? Es más, el registrador mercantil no puso objeción o reparo alguno y admitió el depósito de las nuevas cuentas anuales. Por su parte, los argumentos de la AEAT fueron los siguientes: 1) Hubiera sido necesario incorporar a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 12 de junio de 2016, la reformulación de las cuentas anuales del 2011, y al no hacerse así, la AEAT no podía estimar la solicitud; 2) Sobre el artículo 38 c) del Código de Comercio existía ya la Sentencia del

Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020. Se planteaba ante el TSJ de Cataluña, entre otras cosas, si en un caso en el que una entidad aplicó erróneamente la regla del deven-

TS de 25 de octubre de 2021; 3) El TRLIS nada señala respecto de las posibles maneras de corregir los errores contables, por lo que debería acudirse a la legislación mercantil y contable; 4) El artículo 38 c) del Código de Comercio solo permite la rectificación de la contabilidad cuando todavía no hubiese sido aprobada por la Junta General; 5) La norma de registro y valoración n.º 22 del PGC, la norma de elaboración de las Cuentas Anuales NECA n.º 8, o la Consulta n.º 3 BOICAC 86/2011, señalan que los errores contables deben subsanarse en el ejercicio que se detectan, no en ejercicios posteriores. Las conclusiones del TS sobre el problema planteado por la mercantil recurrente fueron las siguientes: a) Que el registrador mercantil hubiese aprobado la reformulación de las cuentas anuales, no implicaría nada; b) El artículo 38 c) del Código de Comercio solo permite la corrección en el breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas anuales y, de un modo extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de su aprobación; c) Aún cabría extender la posibilidad, en una interpretación notablemente expansiva del precepto, al plazo de 5 meses desde el asiento de presentación (art. 367 Reglamento Registro Mercantil); d) Las leyes mercantiles no contienen previsión alguna acerca de la posibilidad de modificar a posterior las cuentas ya depositadas; e) La contribuyente no explicó el momento exacto en el que advirtió el error, ni se comprende por qué tardó años en la rectificación; f) El principio contable de imagen fiel tan invocado por la recurrente quedó sacrificado por una conducta descuidada; g) Si el error contable fue advertido con posterioridad, debió la recurrente expresar la ocasión o circunstancia que lo probase y la razón sobrevenida del porqué no se pudo saber antes. De no ser así, no se comprende la tardanza en promover la reformulación registral de las cuentas, 5 años después de su depósito; h) No es cierto que la determinación de las nuevas cuentas anuales sustitutivas de las primeramente depositadas, conduzca inexorablemente a su rectificación y retroacción al periodo inicial en que se produjo el error; i) La norma 22.ª del PGC equipara en su tratamiento el régimen de corrección de los errores contables referentes a ejercicios anteriores con el aplicable a los cambios de criterio y en estos la adecuación o corrección no se resuelve en la aplicación del criterio nuevo o corregido al periodo a que afectaría originariamente. La norma prevé el conocimiento sobrevenido. Pero el silencio de la recurrente acerca de las circunstancias acaecidas fue total, «lo que nos priva del conocimiento de si la pérdida fue originaria o sobrevenidamente advertida, dato que es esencial para tomar en consideración la pretensión ejercitada en el recurso de casación»; j) El principio de imagen fiel no solo es un fundamento que contiene un derecho que asista o beneficie a la sociedad que formula las cuentas, sino que también sirve a los terceros que acuden a la publicidad formal que otorga el registro para conocer los datos y elementos integradores de esa imagen fiel. Ello impide interpretar que cada empresa, aun aceptando la irregularidad, en cualquier momento, de la reformulación de las cuentas anuales, pueda además elegir los efectos jurídicos, contables y, por ende, fiscales de aquella; k) La alegación relativa al principio de capacidad económica tampoco es correcta, pues el artículo 31.1 de la CE permite la remisión a conceptos, definiciones y cambios de orden legal, sin que optar por un sistema u otro de imputación temporal signifique, por sí solo, una conculcación de dicho principio; l) El control del registrador mercantil sobre la calificación de las cuentas anuales es meramente formal o extrínseco; m) Además, la Sentencia del TS (Sala Primera) de 21 de marzo de 1963 señaló que los asientos contables carecen de sustancia jurídica y no tienen fuerza para acreditar hechos jurídicos, sino hechos materiales de carácter patrimonial; n) La conclusión de todo lo anterior es evidente. La posibilidad de reformulación de las cuentas se ciñe al breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de su aprobación. La subsanación de los errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la norma 22.ª del PGC; o) «Cuando

go, habiendo declarado en un año posterior un ingreso devengado en un ejercicio anterior, la comprobación podía limitarse a aquello que perjudicaba al contribuyente o, por el contrario, debía incluir también todo lo que le beneficiaba. El TSJ de Cataluña afirmó que, a pesar del error del contribuyente en la imputación, la AEAT debió regularizar correctamente y de conformidad con lo expresamente ordenado en la ley, con absoluta independencia del resultado favorable o desfavorable que ello deparara a la Hacienda Pública o al propio obligado tributario.

Esta misma doctrina de la regularización íntegra había sido establecida ya por el TS, entre otras, en Sentencias de 5 de junio de 2014 (rec. núm. 947/2012 –NFJ054706–), de 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011 –NFJ053611–), de 18 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4498/2012 –NFJ052037–) y de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), o algunas posteriores como la de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–), de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–). Propugna esta doctrina jurisprudencial que la AEAT, en el legítimo ejercicio de su facultad de comprobación, puede y debe regularizar totalmente la situación tributaria del obligado tributario, que no cabe entender limitada a la liquidación de las cantidades que procedan en el ejercicio que se esté comprobando sin fijarse a qué periodo impositivo corresponden realmente los ingresos controvertidos, incluso cuando el propio inspeccionado haya contabilizado y declarado por error en el periodo posterior unos ingresos que realmente correspondiesen a otro anterior (y que por ello pudieran ya estar incluso prescritos).

Con toda corrección, la Sentencia de la AN de 26 de enero de 2022 (rec. núm. 485/2019 –NFJ085284–) afirma que los ingresos deben imputarse a efectos fiscales, a tenor de lo previsto en las normas contables relativas al principio del devengo¹³.

haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudirse a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el IS para solicitar, por parte del contribuyente, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos». El TS, por lo tanto, desestimó la casación y confirmó la Sentencia del TSJ de Cataluña.

¹³ «Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio. Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra, de manera tal que la sentencia concluye que habiéndose firmado los contratos privados de compraventa y de reserva en el ejercicio 2006, por más que la traditio desde el punto de vista del Derecho Civil no se haya producido, a efectos fiscales la obra estaba en condiciones de ser entregada y deben computarse los ingresos en la contabilidad de 2006 y no en 2007 como hizo la actora».

5. La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022, que no casa la errónea tesis de la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020

Era lógico pensar que el devengo de los ingresos fuese independiente del error de las contribuyentes o de la fecha de expedición de las facturas, y que la base imponible debiera cuantificarse por la Inspección de los tributos partiendo del resultado contable, calculado con la correcta aplicación de esas normas contables, aunque los erróneos asientos contables del contribuyente arrojasen un resultado diferente y superior al que determinaría una adecuada aplicación de aquellas. Carecían de todo sentido las argumentaciones defendidas por la Sentencia de la AN de 27 de febrero de 2020.

Es más, pudiera parecer que el TS resolvería adecuadamente la cuestión controvertida, tal y como ya había hecho con anterioridad para otros aspectos de este principio de devengo en sus Autos 276/2017, de 1 de febrero de 2017 (rec. núm. 2/2016 –NFJ066849–) y 9803/2017, de 16 de octubre de 2017 (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078180–). En tal sentido, conviene no olvidar que la Sentencia del TS núm. 781/2020, de 17 de junio (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078179–) resolvía brillantemente la última de esas cuestiones casacionales señaladas, tratándose, no obstante, de un supuesto diferente al resuelto en esta sentencia de 2022, pues mientras que en este se contabilizaron los ingresos en ejercicios posteriores a los de su devengo, en el caso ya resuelto por la Sentencia del Alto Tribunal de 17 de junio de 2020, lo que se ventilaba era el supuesto justamente contrario, es decir, la empresa contabilizó los ingresos no en ejercicios posteriores, sino en años anteriores, dándolo por bueno la AEAT, pero aplicando un criterio contrario a los gastos¹⁴.

¹⁴ «El principio del devengo que analizamos supone, muy sintéticamente, que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Es decir, y esto es lo verdaderamente relevante, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera. Como "el resultado contable" es el que determina la base imponible, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo. Podrá suceder que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado; pero también podrán existir ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no se hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable (periodificación contable). El principio del devengo tiene, no obstante, una excepción –expresamente prevista en la ley del impuesto sobre sociedades– en los casos en los que el contribuyente no impute contablemente sus ingresos y gastos en el periodo correcto. Específicamente, cuando (i) "impute los gastos en un periodo impositivo posterior" o (ii) cuando "impute los ingresos en un periodo impositivo anterior". Dice el artículo 19.3 del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades de 2004, aquí aplicable por razones temporales [...]: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Pero, sorprendentemente, la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 4794/2020 –NFJ087968–) se decanta por dejar imprejuzgada la cuestión casacional, adu-

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores". Debemos anticipar que la interpretación de la Administración en un supuesto como el que ahora analizamos es absolutamente rígida. Según esa interpretación –apegada completamente a la literalidad de la norma– en los supuestos en que el contribuyente solo imputa indebidamente los ingresos (por hacerlo, como es el caso, en el periodo anterior al devengo), procede aceptar el criterio de la inscripción contable respecto de esos ingresos, una vez constatado que el adelanto no ha producido menor tributación. Pero se olvida completamente, con ocasión de la comprobación, de los gastos del contribuyente que este sí imputó correctamente, gastos que mantiene como del ejercicio siguiente correspondiente. Aplica, así, el precepto anteriormente transcrito, pero no tiene en cuenta que el mismo puede no regular concretamente la situación que aquí ha acontecido, que no es otra que una incorrecta imputación temporal de los ingresos y una adecuada imputación temporal de los gastos. Ello provoca que la sociedad tribute más de lo que tributaría si se hubiera aplicado correctamente el principio del devengo, esto es, si el ajuste de la Inspección hubiera consistido en trasladar los ingresos mal imputados al ejercicio correcto (al siguiente). Y no se ha suscitado en autos –ni en la instancia ni en esta casación– controversia alguna sobre esa menor tributación si el criterio temporal de imputación de ingresos y gastos hubiera sido el mismo. Acierta por completo la Sala de instancia cuando rechaza esta forma de proceder que ha tenido la Inspección aplicando el criterio de la inscripción contable a los ingresos (anticipados) y el del devengo a los gastos (contabilizados correctamente). No se puede decir mejor que como lo expresan los jueces a quo en la sentencia que constituye el objeto de este recurso: tal forma de actuar distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública, y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria –artículo 103 de la Constitución "convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permite una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta". Solo cabría añadir que no hay ni rastro en el procedimiento que permita advertir que el contribuyente actuó de esa forma para obtener un beneficio ilícito (en el periodo impositivo siguiente o en otros futuros). La pretensión del demandante en la instancia consistió, muy resumidamente, en solicitar el ajuste de la imputación temporal a la realidad de la corriente de gastos e ingresos, de suerte que –constatada una indebida inscripción contable de los ingresos–, lo adecuado es que tales ingresos sean computados fiscalmente en el periodo correcto (el siguiente), pues solo de esa forma la tributación se ajustaría cabalmente a lo que el legislador quiere: que los hechos económicos se registren y tributen cuando tengan lugar, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Por consiguiente, interpretando conjuntamente los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, como el auto de admisión nos exige, no cabe, en un supuesto como el analizado, que la Administración tributaria impute temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo y, sin embargo, no haga lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su

ciendo no poder entrar en ella, toda vez que la cuestión a considerar no era jurídica, sino fáctica, y que tal extremo ya fue valorado por la AN:

Esclarecedor resulta el propio fundamento séptimo de la sentencia. Su título es bien representativo «Incorrecta valoración del principio contable del devengo», lo que ha dado lugar a una incorrecta determinación de la base imponible que responde al planteamiento de la cuestión en disputa realizado por la parte demandante [...], «En este sentido, la parte actora ha pretendido acreditar, mediante la pericial del Sr. Sendín Cifuentes, Sr. Martín Fernández, Javier González Carcedo, del perito Sr. Doval Míguez, de fecha 1.4.2018. y de la documental aportada, que gran parte de los ingresos de NCO Asesores S., que contabilizó en 2007 y 2008 y que después la Inspección ha trasladado a las sociedades vinculadas hoy recurrente, y que al final ha acabado imputándose las personas físicas (sic), no deberían imputarse a estos ejercicios fiscales, sino a periodos impositivos anteriores, ya prescritos, al corresponderse con las fechas en las que los beneficiarios han obtenido las indemnizaciones correspondientes en los expedientes de expropiación de sus fincas llevados a cabo por parte de AENA, así como en el expediente Fresno de Torote». A este respecto debe recordarse que dicha alegación se formuló de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación, pese a haber realizado contabilización diferente. Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan de entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes a lo cual cabe añadir que conforme a los postulados reglamentarios las facturas deben expedirse o el mismo día del devengo o antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo. Que se trata de dilucidar un dato fáctico y no resolver una cuestión jurídica se desprende sin duda cuando se habla en la sentencia de «este dato esencial se halla totalmente ausente en los dictámenes periciales aportados. Por consiguiente, tal alegación resulta manifiestamente infundada, y en modo alguno puede decirse que se haya contravenido el principio del devengo respecto de los ingresos de las sociedades recurrentes, como tampoco puede hablarse de la existencia de error contable alguno. Y tampoco puede decirse que los acuerdos liquidatorios hayan dejado de valorar la documenta aportada por la

devengo, aplicando a estos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. La lógica consecuencia de los criterios interpretativos expuestos no puede ser más que la desestimación del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la medida en que la decisión de la Sala sentenciadora se ajusta plenamente a la doctrina que acaba de establecerse».

recurrente, tal y como se deduce del contenido de los mismos, aunque contengan una referencia sucinta a la contestación de este motivo, siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores (folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no ha habido error alguno la determinación (sic) de la base imponible, ni vulneración del art. 19 del TRLIS». Todo lo cual nos conduce a considerar correcto el parecer del Sr. Abogado del Estado, que la cuestión a dilucidar no es jurídica sino estrictamente fáctica, de mera valoración del material probatorio realizado por el Tribunal de la instancia que llega a la conclusión de que los servicios y operaciones de las que derivan el devengo se produjeron en los años 2007 y 2008 y no en el 2006.

Del razonamiento del TS pueden extraerse algunas elocuentes consecuencias. La primera es que, en el sentir del Alto Tribunal, la prueba fue ya valorada por la AN, cuando, en realidad, la AN ignoró todas las periciales que obraban en autos, e incluso la independiente promovida por la propia Sala. En todas esas pruebas periciales se puso de manifiesto que la contabilidad y facturación de las contribuyentes fue errónea y que la Inspección debió revisar una documentación abundante, demostrativa del devengo en el ejercicio 2006 del grueso de las prestaciones por servicios profesionales. Pese a la consistencia y coincidencia de todas las periciales, la AN decidió despreciarlas y no otorgarles relevancia alguna. Con anterioridad, recuérdese, habían sido los propios actuarios los que se negaron a revisar la documentación aportada por las propias mercantiles, aduciendo el «ingente» trabajo que ello les comportaba. Una actuación que, por supuesto, no fue censurada por la AN.

En este sentido cabía esperar que el TS hubiese recordado a la AN su propia doctrina, contenida en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), en la que declaraba que a la Administración

le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo 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 (fundamento jurídico 4.º).

Sin embargo, el TS nada objetó al respecto. Tal extremo, a su vez, revela quizás el inadecuado cauce de la casación para impugnar la inexistencia o el error en la valoración de la prueba. Cierto es que la defensa de las contribuyentes pudiera haber presentado incidente de nulidad sobre esa inexistente apreciación de la prueba para, acto seguido, interponer recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (TC), pero la realidad demuestra tristemente que dicho mecanismo procesal se ha convertido en una quimera, hacedera únicamente en la práctica para asuntos muy testimoniales y mediáticos (políticos, por lo general), toda

vez que el 99 % de dichos recursos de amparo se inadmiten de plano. Descartada esta vía, quizás pudiera haberse aludido en el recurso de casación a la errónea o nula valoración de la prueba por parte de la AN, que ignoró incluso al perito independiente propuesto por la propia Sala, pero tal extremo presentaba el riesgo inequívoco de que, tratándose de tal cuestión probatoria, el recurso de casación fuera preliminar y tempranamente inadmitido (la jurisprudencia de la Sala Tercera del TS relativa al antiguo recurso de casación, admitía la impugnación de sentencias por valoración irracional de las pruebas, sobre la base de entender que ello suponía una vulneración de la interdicción de la arbitrariedad consagrada en el art. 9 de la Constitución, pero no es seguro que con la nueva casación ello sea siempre y en todo caso posible). El peligro era más que evidente.

Lo que cabía esperar, tal y como así sucedió finalmente, es que la duda casacional quedase circunscrita a la cuestión relativa al devengo y la facturación, con el fin de que, al menos, la errónea doctrina contenida en la sentencia de la AN no adquiriese carta de naturaleza. Lo decepcionante, sin embargo, es que el TS haya dado por buena una valoración inexistente de la prueba en el tribunal *a quo*, dejando a las recurrentes huérfanas ante una única instancia judicial. A este respecto, no es aquí de aplicación *stricto sensu* la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 30 de junio de 2020 en el caso Saquetti Iglesias contra España, por vulneración del artículo 2 del Protocolo n.º 7 anejo al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (aunque no debemos olvidar tampoco que las liquidaciones administrativas van siempre e indefectiblemente acompañadas de las correspondientes sanciones), pero no deja de ser llamativo que al contribuyente se le obligue legalmente a agotar la vía administrativa y económico-administrativa (con la posibilidad de que su caso sea reiteradamente revisado en reposición y en vía económico-administrativa de doble instancia, es decir, posible triple instancia en fase administrativa) mientras que únicamente goce de una sola instancia en vía judicial (pues la casación, por su carácter excepcional y por su peculiar metodología, que dista de operar con criterios reglados, no debería ser considerada como tal)¹⁵.

¹⁵ Como es sabido, la doctrina del TEDH en su Sentencia Saquetti Iglesias contra España, aborda la cuestión de la revisión en única instancia frente las sanciones administrativas que, por su gravedad, merecen el calificativo de penales, a los efectos del artículo 6 de dicho convenio. De esta manera, el TEDH desautorizaba la jurisprudencia del TC existente hasta ese momento, al considerar que la garantía del doble grado de revisión jurisdiccional para las sanciones administrativas no dimanaba de la Constitución y su implantación dependía exclusivamente de meras razones de oportunidad, apreciadas libremente por el legislador (Sentencia del TC 89/1995 –NSJ000366–). El pleno de la Sala Tercera del TS en su Sentencia de 25 de noviembre de 2021 (rec. núm. 8158/2020 –NCJ065889–) ya ha señalado a este respecto que el recurso de casación regulado en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su actual configuración, cumple la exigencia del convenio, en la forma en que ha sido establecida por la misma jurisprudencia del TEDH. En este sentido se ha fijado como doctrina que:

ha de entenderse que la exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante

Asimismo, resulta llamativa la distinta vara de medir que utiliza la AN y el TS con el contribuyente y la Administración. A este respecto, llega a decirse por parte de ambas instancias jurisdiccionales que la posibilidad de revisar el error del contribuyente fue manifiestamente intempestiva (las mercantiles, advertidas de su error en la contabilización, facturación y liquidación, lo pusieron de manifiesto a los actuarios, aportando toda la documentación que así lo demostraba, pero estos consideraron que eso suponía un «trabajo ingente»; por lo tanto, no es que las mercantiles pretendieran aducir dicho error intempestivamente en sede judicial, ni siquiera en vía económico-administrativa, sino que lo manifestaron mucho antes, con ocasión de las propias actuaciones inquisitivas, pues fue precisamente ahí donde adquirieron conciencia de su propio yerro). Y que dicha advertencia del error padecido debería haber conducido derecha y necesariamente a la rectificación de la contabilidad por parte de las contribuyentes, mientras que paralelamente nada se diga de la obligación de la AEAT de revisar toda la documentación aportada por las mercantiles –no solo la pretendida por aquella– a pesar de que ello pudiese suponer un «trabajo ingente», tal y como manifestaron los propios actuarios en diligencia inspectora.

El error del contribuyente resulta así de fatales consecuencias y de imposible redención en la práctica, lo que no se compadece muy bien con un sistema tributario que se hace gravitar sobre los particulares con toda suerte de obligaciones y deberes de muy diverso signo. Conviene señalar, además, que dicho error no era de obligada rectificación, por cuanto que los ingresos cuestionados, evidentemente devengados en los ejercicios 2006 y anteriores, ya se habían imputado a resultados en la contabilidad de los años 2007 y 2008 y, por lo tanto, se habían incorporado plenamente al patrimonio de las sociedades. Dicho de otra forma, ya no quedaban ingresos devengados y pendientes de contabilizar que justificaran ninguna nueva modificación contable. Es más, precisamente el error contable cometido, por infracción del principio legal del devengo, no se produjo en 2007 y 2008, sino en los ejercicios 2006 y anteriores, en cuanto lo que se hizo en esos años 2007 y 2008 fue subsanar o corregir dicho error y reflejar en la contabilidad unos ingresos ya devengados en años anteriores. En este caso, el efecto de contabilizarlos directamente a reservas, como procede en los errores contables, o en una cuenta de ingresos era de todo punto indiferente, pues en cualquier caso se reflejaba perfectamente el incremento de patrimonio neto derivado de la operación. Por ello, el error contable afectaba al ejercicio de devengo y a la declaración del impuesto, pero no a los estados contables de las entidades, que ya transparentaban adecuadamente sus verdaderas situaciones patrimoniales. No era necesario, por lo tanto, en contra del criterio *obiter dictum* del TS, proceder a rectificación alguna de la contabilidad. Bastaba con que la AEAT hubiera querido revisar la documentación aportada en fase inspectora y reconocer el error

la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora.

La sentencia, no obstante, cuenta con un interesante voto particular del magistrado L. Díez Picazo.

cometido por el contribuyente, aplicando correctamente la regla legal del devengo, en lugar de apoyarse en él para dictar una liquidación correspondiente a un ejercicio ya prescrito.

La conclusión final no puede ser otra que el TS probablemente sintiera vértigo de pronunciarse sobre lo que debiera ocurrir en aquellos casos en los que el contribuyente imputa erróneamente los ingresos en un ejercicio posterior al que corresponde y cuando se apercebe de tal situación ya ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el ejercicio en el que se devengaron los servicios. No obstante, no se acaba de entender por qué la Sala Tercera del TS ha tenido tanta prevención respecto de una cuestión que, aunque problemática, ha sido ya en alguna medida atendida por el legislador, con la regulación de la interrupción de la prescripción para las obligaciones tributarias conexas.

En conclusión, la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2022 supone una oportunidad perdida para marcar el correcto proceder de la AEAT en casos de errores involuntarios de los contribuyentes que pueden no ser tan extraños en la práctica como parece. Pero, sobre todo, constituye el elocuente ejemplo de una solución contraria al principio de buena administración, pues, como ha señalado la Sentencia del TJUE de 14 de mayo de 2020 (asunto C-446/18 –NFJ077582–),

dicho principio de buena administración exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Scott, C290/07 P, EU:C:2010:480, apartado 90 y jurisprudencia citada). Además, esa obligación de diligencia, que tiene como corolario el derecho de toda persona a que las autoridades administrativas tramiten sus asuntos de forma imparcial, equitativa y dentro de un plazo razonable, exige, esencialmente, que estas examinen, con diligencia e imparcialidad, todos los elementos pertinentes del asunto de que se trate, incluidos, muy especialmente, los relativos a las alegaciones formuladas por un sujeto pasivo, como en este caso Agrobet (véase, por analogía, la sentencia de 22 de octubre de 1991, Nölle, C16/90, EU:C:1991:402, apartados 30 a 35).

Extremo este que ha vuelto a ser recordado por el Tribunal de Luxemburgo en su posterior Sentencia de 21 de octubre de 2021 (C-396/20 –NFJ083753–) cuando afirma que el derecho a una buena administración se erige en un principio general del Derecho de la Unión Europea que obliga a los poderes públicos a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes puestos de manifiesto por los contribuyentes, de manera que,

si el sujeto pasivo comete uno o varios errores en su solicitud de devolución, y ni él ni la Administración tributaria los detectan posteriormente, no puede respon-



sabilizarse de ello a esa Administración, a menos que los errores sean fácilmente perceptibles, en cuyo caso esta deberá estar en condiciones de apreciarlos en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben en virtud del principio de buena administración.

Referencias bibliográficas

Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*. (trad. italiana de la obra alemana por D. Jarach). Giuffrè.

Sanz Gadea, E. (2022). Imputación temporal de ingresos y gastos (Análisis de las

SSAN de 26 de enero de 2022, rec. núm. 485/2019, y de 4 de febrero de 2022, rec. núm. 322/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 475, 172-184.



Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales

Alberto García Valera

Socio director de EY en Andalucía, Extremadura, Ceuta y Melilla (España)

Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com

Felipe Masa Sánchez-Ocaña

Director en EY Abogados (España)

josefelipe.masasanchezocana@es.ey.com

Extracto

Este trabajo analiza los antecedentes históricos y la situación actual del régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, desgranando con detalle las bonificaciones y singularidades existentes en cada una de las figuras tributarias. Ambas ciudades autónomas tienen un régimen fiscal diferenciado del resto del territorio nacional, introducido para favorecer el desarrollo económico y social de dichos enclaves. Los orígenes de dicho régimen fiscal se sitúan a mediados del siglo XIX.

El artículo se completa con una reflexión de los objetivos estratégicos a raíz de los últimos acontecimientos vividos desde el año 2019 y las propuestas de reforma que sugerimos para poder hacer aún más atractiva la localización de un proyecto empresarial que genere valor en cualquiera de los dos territorios.

Palabras clave: Ceuta; Melilla; fiscalidad; juego *online*; *hub* digital.

Fecha de entrada: 10-10-2022 / Fecha de aceptación: 03-11-2022 / Fecha de revisión: 12-11-2022

Cómo citar: García Valera, A. y Masa Sánchez-Ocaña, F. (2023). Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 478, 77-102.



Ceuta and Melilla: Tax measures to consolidate their position as technological and digital hubs

Alberto García Valera

Felipe Masa Sánchez-Ocaña

Abstract

This paper analyzes in detail the historical background and the current situation of the tax regime of Ceuta and Melilla cities, detailing the existing bonuses and singularities in each one of the tax figures.

The article is completed with a thought of the strategic purposes as a result of the latest events experienced since 2019 and the reform proposals that we suggest in order to make these locations even more attractive.

Keywords: Ceuta; Melilla; taxation; e-gaming; digital hub.

Citation: García Valera, A. y Masa Sánchez-Ocaña, F. (2023). Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 77-102.



Sumario

1. Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: antecedentes históricos de un régimen fiscal consolidado
 2. Régimen fiscal actual
 - 2.1. Tributación directa
 - 2.1.1. Impuesto sobre sociedades
 - 2.1.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas
 - 2.1.3. Impuesto sobre la renta de no residentes
 - 2.1.4. Impuesto sobre el patrimonio
 - 2.1.5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas
 - 2.2. Tributación indirecta
 - 2.3. Tributación local
 - 2.4. Impuesto sobre actividades del juego
 - 2.5. Otros tributos
 3. Objetivos estratégicos de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla
 4. Futuras reformas para cumplir con objetivos estratégicos
 - 4.1. Impuesto sobre sociedades
 - 4.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas
 - 4.3. Impuesto sobre la renta de no residentes
 - 4.4. Impuesto sobre el valor añadido
 - 4.5. Impuesto sobre producción, servicios e importación
 - 4.6. Impuesto sobre actividades del juego
 - 4.7. Ley General Tributaria
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: antecedentes históricos de un régimen fiscal consolidado

Ceuta fue conquistada en 1415 por el Reino de Portugal y en 1580 pasó a manos españolas cuando Felipe II fue proclamado rey de Portugal. En el caso de Melilla, fue una ciudad conquistada por los Reyes Católicos en 1494.

Hasta la fecha, son los dos únicos enclaves que tiene la Unión Europea en el territorio continental africano y son, por ello, nuestra primera y única frontera terrestre con Marruecos.

Las circunstancias geográficas e históricas de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla han dificultado con frecuencia la evolución económica de sus respectivos territorios, motivo por el cual han disfrutado tradicionalmente de un tratamiento fiscal diferenciado del aplicado en el resto del territorio nacional.

El vigente régimen fiscal de Ceuta y Melilla se remonta a tiempos pasados. Ambos territorios gozaron de exención de toda clase de pechos y subsidios desde que pasaron a formar parte de la Corona de Castilla. Una Real Cédula de 1668 confirma estos privilegios y se mantienen posteriormente por las Reales Cédulas de Carlos II y Felipe V y por las Reales Órdenes de Fernando VII y de Isabel II.

No obstante, el aumento de los gastos de las ciudades de Ceuta y Melilla hizo necesario el establecimiento de un sistema por el que obtener sus propios ingresos, cobrándose por ello, desde entonces, determinados derechos a la entrada de algunos productos procedentes del continente africano.

El siglo XIX fue de vital importancia. Cabe destacar la reforma tributaria de Mon y Santillán de 1845, que supuso la superación de una fiscalidad del medievo y la entrada en la era contemporánea al establecer sus pilares sobre la base de los principios de legalidad, suficiencia y generalidad, e implantar un sistema fiscal unificado para todo el país, en el que se eliminaron las aduanas interiores. Será poco más tarde cuando tras el nacimiento de los puertos fran-

cos –con privilegio de franquicia de derechos de aduana– se otorga tal condición, mediante Real Decreto de 13 de enero de 1863, al puerto de Ceuta y, en 1894, al puerto de Melilla.

Ya a principios del siglo XX, la reforma tributaria de Raimundo Fernández Villaverde permite que ambas ciudades comiencen a percibir el impuesto de derechos reales para luego, adicionalmente, exigir el impuesto del timbre y, en 1926, con Flores de Lemus, la contribución industrial, de comercio y profesiones.

De este modo, fueron normalizándose el conjunto de impuestos estatales hasta llegar a la conocida Ley de 30 de diciembre de 1944, antesala del régimen fiscal posterior establecido para ambas ciudades, que autorizó a los ayuntamientos de Ceuta y Melilla a cobrar una tarifa *ad valorem*, con un tope máximo del 10 %, sobre la importación de mercancías (Morón Pérez, 2006, p. 60).

En este tiempo, la actividad económica de Ceuta y Melilla estaba entroncada con la presencia militar y política de España en el Norte de Marruecos. Simultáneamente, el proteccionismo peninsular permitía hacer de estas ciudades centros de intensa actividad comercial, vinculados al tráfico militar y a la obtención de ventajas comparativas para los residentes en el territorio común.

Pero sin duda, es la Ley de Bases del Régimen Económico y Financiero de Ceuta y Melilla, de 22 de diciembre de 1955, la que asienta el sistema fiscal de ambas ciudades, a los términos en los que lo conocemos en la actualidad, al ampliar, de un lado, el territorio franco no solo a los puertos sino también a ambas ciudades, estableciendo la libertad de entrada, salida, tránsito y transbordo de mercancías, y, la no exacción en sus territorios francos de derechos arancelarios ni de ningún otro que gravase la importación o la exportación, salvo los gravámenes existentes que no hubieran sido suprimidos (como es el caso del arbitrio municipal a la importación, conocido como «aforo») (Zurdo Ruiz-Ayúcar *et al.*, 1994).

Además, dicha ley sería el embrión de lo que siguen siendo las características esenciales del régimen fiscal aplicable en Ceuta y Melilla. Es esta norma la que, por ejemplo, determina (a) la bonificación del 50 % de la cuota de la contribución territorial (actualmente impuesto sobre bienes inmuebles), (b) la bonificación del 50 % para la cuota de la contribución industrial, de comercio y de profesiones (relacionados con los actuales impuesto sobre actividades económicas –IAE–, impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– e impuesto sobre sociedades –IS–), (c) la bonificación de la cuota correspondiente a beneficios obtenidos en Ceuta y Melilla para la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria (antecedente del IS) o (d) una exención prácticamente total –o con tarifas especiales– para los distintos impuestos integrantes de la contribución de usos y consumos (precedente del impuesto sobre el valor añadido –IVA–).

Las negociaciones para la incorporación de España a las entonces Comunidades Europeas a partir del 1 de enero de 1986 llevaron consigo el cuestionamiento del régimen económico-fiscal existentes en las dos ciudades por su posible conflicto con el derecho comunitario:

- La condición de ciudades francas.
- La inaplicación de los impuestos especiales de fabricación.
- La existencia de un gravamen sobre el tráfico empresarial que dejaba fuera de tributación a la producción y al comercio en sus distintas fases, sometiendo a gravamen únicamente las ejecuciones de obra, los arrendamientos o las prestaciones de servicios, siempre que tales operaciones se realizaran por empresarios.

El Gobierno de España se planteó la exigencia de negociar con las instituciones comunitarias un régimen de integración especial para los territorios de Ceuta, Melilla y Canarias, derivadas del reconocimiento previo por parte del Estado español de los regímenes económico-fiscales específicos para dichos territorios.

De dicha negociación resultó la falta de integración en la unión aduanera y en la política comercial común, la exclusión de Ceuta, Melilla y Canarias del concepto de territorio de aplicación del IVA y la aplicación de ciertas singularidades.

Es por ello por lo que el Acta de Adhesión concede a España el derecho de que las dos ciudades opten por una plena integración en la Unión Europea, con sujeción a todas sus normas y políticas.

De este modo, se aprueba el Protocolo II del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas que supuso establecer un *status* que implicaba la no integración plena de tales territorios en las Comunidades con el reconocimiento de ciertas especialidades que suponían:

- La inaplicación de la política agrícola común y de la política común de pesca.
- La no integración en la Unión Aduanera y, por tanto, la falta de aplicación de la Tarifa Exterior Común.
- La inaplicación de las normas de armonización de accisas.
- La consideración de los productos procedentes de estas ciudades como provenientes de terceros Estados, lo que provoca a su entrada en el territorio aduanero de la Unión una importación sujeta a las limitaciones establecidas por la Unión Europea y el nacimiento de la deuda aduanera. No obstante, se establece la exención de derechos arancelarios para la entrada de productos que sean originarios de Ceuta y Melilla.
- Sin embargo, la entrada en Ceuta y Melilla de productos de la Unión Europea no puede ser gravada por derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente por el mantenimiento de aquellas como territorios francos.
- La inaplicación del IVA en Ceuta y Melilla, por lo que a efectos de dicho impuesto serán considerados terceros Estados. Esto supone que la entrada de mercancías

en la península proveniente de dichos territorios provoca el hecho imponible IVA a la importación, mientras que la salida hacia los mismos será considerada como una exportación.

- El establecimiento de un especial procedimiento de modificación del régimen especial que obviaba la necesidad de acudir a los procedimientos generales de revisión de los Tratados de París y Roma.

En este sentido, fue el Protocolo II del Acta de Adhesión el que se encargó de establecer estas importantes consideraciones para las ciudades de Ceuta y Melilla, de tal modo que quedaran excluidas del ámbito de aplicación del IVA y de la Unión Aduanera para así mantener sus especialidades fiscales.

Además, respecto al conocido «aforo», España se vio obligada a suprimirlo en 1991 y sustituirlo por un nuevo «Arbitrio sobre la Producción y la Importación», que, a su vez, tuvo que ser superado tras el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de diciembre de 1995 (asunto C-45/94). De acuerdo con el mismo:

las disposiciones del Acta [...], así como el Protocolo número 2 de esta, [...], se oponen a que un Estado miembro recaude un arbitrio que, aunque presente la apariencia de un tributo interno, esté en realidad configurado de tal modo que, ya por el tenor de las normas que lo imponen, ya por el modo en que lo aplique la Administración, grave los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría.

Esta sentencia llevó a la declaración de nulidad de la ordenanza ceutí por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, y, con el propósito de ajustar la Ley de 25 de marzo de 1991 al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a la aprobación, mediante la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, del actual impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI), impuesto monofásico que grava la entrega de bienes y servicios en ambas ciudades.

Pero las peculiaridades de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla no terminan en el ámbito supranacional de la Unión Europea. También en un plano doméstico, ambas ciudades mantienen un *status* de entidad local reforzada en sus competencias, dada su condición de ciudades autónomas, con estatuto de autonomía, constituyendo una suerte de entidad intermedia entre las autonómicas y las locales.

En virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria quinta de nuestra Constitución, las ciudades de Ceuta y Melilla se convirtieron en ciudades autónomas mediante la aprobación de las Leyes orgánicas 1/1995 y 2/1995, ambas de 13 de marzo, por las que se aprueban sus respectivos estatutos de autonomía. Ello provocó la modificación de la Ley orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiem-

bre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), para que ambas ciudades tuvieran representación en el Consejo de Política Fiscal y Financiera mediante sus respectivos consejeros de Hacienda y pudieran tener la condición de beneficiarias de los Fondos de Compensación.

Pero la condición de ciudades autónomas no otorga *per se* capacidades normativas en materia tributaria, dado que las mismas han de ejercitarse según el principio de reserva de ley aprobadas en el seno de los parlamentos autonómicos. Se diferencian, por tanto, de las comunidades autónomas en la falta de capacidad para crear tributos propios o de recibir la cesión de tributos por parte del Estado.

De este modo, tan solo pueden ejercer competencias normativas cuando una ley estatal así lo habilita. En este contexto, las asambleas de Ceuta y Melilla pueden fijar los tipos impositivos de IPSI mediante ordenanza municipal por habilitación expresa de su ley reguladora.

En definitiva, son tres las diferencias esenciales en materia fiscal existentes entre Ceuta y Melilla y cualquier otro ayuntamiento: a) tienen un tributo propio del que carecen el resto de los municipios (IPSI); b) existe una bonificación del 50 % de la cuota de todos los impuestos locales regulados en la Ley de Haciendas Locales, y c) ostentan también el poder provincial de manera que pueden establecer determinados recargos provinciales sobre el IAE. A todo ello se unen las singularidades de los tributos estatales que se desarrollan a continuación y que sitúan a sus ciudadanos y empresas en una situación muy aventajada en lo fiscal.

2. Régimen fiscal actual

El actual régimen fiscal diferenciado ha tratado de incentivar tanto la residencia de personas físicas como el establecimiento de empresas y actividades profesionales en ambas ciudades, de manera que se contribuya al desarrollo económico y social de sus territorios y de sus habitantes, asegurando, con ello, la mayor estabilidad y arraigo de su población. A continuación, reflejamos los principales incentivos previstos en nuestro ordenamiento tributario.

2.1. Tributación directa

2.1.1. Impuesto sobre sociedades

Uno de los pilares del régimen fiscal diferenciado de Ceuta y Melilla es, sin duda, la bonificación regulada en el artículo 33 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), del 50 % de la cuota íntegra del IS para las rentas obtenidas por aquellas entidades que operen efectiva y materialmente en la ciudad, siempre y cuando dichos rendimientos tengan como origen actividades que determinen el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos (Corral Guadaño, 2020).

Es conveniente resaltar que en la LIS no se establece una definición específica de lo que se entiende por el cierre de un ciclo mercantil. No obstante, acudiendo a otra normativa, concretamente al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), se podrá definir este concepto a raíz de la delimitación negativa establecida en su artículo 18.3, el cual contempla las características de un establecimiento que no cierra un ciclo mercantil. En este sentido, el referido artículo señala que un establecimiento no cerrará un ciclo mercantil completo en los siguientes supuestos:

- Cuando no exista contraprestación alguna por las operaciones realizadas por el establecimiento, salvo la cobertura de gastos originados por el mismo.
- Cuando los productos y servicios no se destinan a terceros distintos de la entidad no residente.

Este sería el caso de un establecimiento permanente situado en Ceuta o en Melilla cuya única función sea prestar servicios o entregar bienes a su casa central.

Atendiendo al contenido del referido artículo 18.3 del TRLIRNR, podrá entenderse que se cierra un ciclo mercantil en los territorios de Ceuta y Melilla cuando concurren las condiciones que se detallan a continuación:

1. Deberá existir en estos territorios una organización empresarial, entendiendo que la misma existe cuando se disponga de medios materiales y personales necesarios para desarrollar una actividad económica.
2. El resultado de dicha actividad económica deberá consistir en la producción de bienes y servicios para terceros.
3. La actividad económica desarrollada en los territorios de Ceuta y Melilla deberá generar rentas.

Asimismo, atendiendo a la jurisprudencia, no se considerará que hay cierre del ciclo mercantil cuando no haya compras ni clientes de Ceuta o Melilla, siendo el único trabajador el administrador de la entidad, ni facturación alguna en dichos territorios y ni siquiera activo alguno de la entidad en los mismos¹.

Entendemos que la actual redacción del artículo 33 de la LIS, así como el artículo 18 del TRLIRNR pretende excluir dos tipos de situaciones:

- En primer lugar, la simple realización de actividades aisladas, de manera que exista una cierta habitualidad o continuidad en las mismas, lo que nos lleva a entender

¹ Sentencia del TSJ de Andalucía de 10 de febrero de 2017 (rec. núm. 571/2015 –NFJ068025–).

que debe exigirse una cierta sustancia en la entidad ceutí, de forma que se pueda acreditar una ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos, o de los dos, en los términos previstos en el artículo 5 de la propia LIS.

- Por otro lado, el otro aspecto que entendemos el legislador desea evitar es el de realización de actividades que no generan renta, entendiéndose por tales las que se llevan a cabo sin contraprestación. Con este segundo requisito, se estarían intentando evitar escenarios de deslocalización a Ceuta de una parte de la actividad productiva de un grupo cuyos bienes o servicios necesitarían ser ultimados en otros lugares fuera de la propia ciudad autónoma.

En relación con el arrendamiento de bienes inmuebles en estos territorios, el artículo 33.2 de la LIS dispone que dicha actividad cumple los requisitos establecidos en el mismo. Es decir, se considera que la actividad de arrendamiento de inmuebles situados en Ceuta y Melilla deriva de operaciones efectivas y materialmente realizadas en estos territorios, cerrando en los mismos un ciclo mercantil que determina resultados económicos, razón por la que estas rentas inmobiliarias obtenidas podrán gozar de la bonificación de referencia.

En definitiva, la exigencia de cierre del ciclo mercantil lleva aparejada la obligación de llevar a cabo los correspondientes test de sustancia que acrediten una adecuada existencia de medios materiales y humanos afectos a la actividad desarrollada en Ceuta.

Adicionalmente, con el ánimo de atraer proyectos empresariales con una vocación duradera, la legislación del impuesto prevé la posibilidad de extender la aplicación de dicha bonificación a las rentas obtenidas por la entidad ceutí en el resto del territorio español (hasta el límite de los rendimientos obtenidos en la ciudad autónoma), siempre y cuando la entidad lleve operando en Ceuta al menos tres ejercicios y más de la mitad de los activos están radicados en dicho territorio.

En cuanto al ámbito subjetivo de la norma, el artículo 33.1 de la LIS enumera concretamente las entidades que podrán gozar de dicha bonificación, siendo estas las siguientes:

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

De modo que, atendiendo a la enumeración establecida en el referido artículo 33.1 de la LIS, se puede decir que se beneficiará de este incentivo fiscal cualquier entidad española con domicilio fiscal y real en Ceuta o Melilla o que, no estando domiciliada en dicho territorio, opere en el mismo a través de un establecimiento permanente o sucursal.

En este contexto, resulta necesario definir dos conceptos a efectos de poder delimitar correctamente cuáles son los sujetos que, en principio, pueden gozar de la bonificación, siendo dichos conceptos el de «domicilio fiscal» y «establecimiento o sucursal».

El domicilio fiscal se determina, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.2 de la LIS, por el lugar en el que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, coincida o no con su domicilio social. De llevarse a cabo dicha gestión y dirección del negocio desde varios lugares, deberá atenderse al lugar donde esté localizado el mayor valor del inmovilizado de la compañía.

A efectos de determinar qué se entiende por establecimiento permanente o sucursal, es preciso acudir al TRLIRNR, en cuyo artículo 13.1 a) se indica que:

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en este, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Veremos que, en nuestra opinión, el legislador olvida incluir aquellas entidades extranjeras que tengan su residencia fiscal efectiva en dichos territorios, no pudiendo aplicar dicha bonificación, aunque la dirección y gestión de sus negocios estuviera localizada en cualquiera de los dos territorios.

El último párrafo del artículo 33.3 de la LIS dispone que tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla aquellas que procedan del comercio al por mayor, siempre y cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios y que, además, cuente en los mismos con los medios materiales y personales necesarios para ello. Anteriormente, se requería que los bienes fueran puestos a disposición del adquirente para poder aplicar la bonificación.

Resulta de interés puntualizar que la introducción de la referencia a estas actividades de comercio al por mayor se efectuó mediante la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, por medio de la que se reformó el artículo 33 de

la LIS². A raíz de esta modificación, queda sin efectos la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) en virtud de la cual se exigía que, para aplicar la bonificación, los bienes se pusieran a disposición del adquirente en dichos territorios o que el transporte tuviera su inicio o finalización en los mismos.

2.1.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Otro de los grandes alicientes para la atracción de talento a ambas ciudades lo encontramos en materia de IRPF, donde se prevé una deducción del 60 % de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Asimismo, esa misma deducción podrá ser aplicada a las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando se resida en ellas durante un periodo superior a tres años y al menos una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del impuesto sobre el patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

Para ello, es un requisito indispensable permanecer en dichos territorios durante más de 183 días al año permitiéndose justificar dicha circunstancia por cualquier medio admitido en derecho. Pero cómo se cuentan esos 183 días. ¿Debe tratarse de una permanencia continuada de 24 horas para que un día determinado compute como de permanencia en territorio ceutí o melillense o por el contrario basta con que esté presente unas determinadas horas del día? ¿Debe atenderse no al número de horas sino a la efectiva pernocta del individuo? Por el momento y a pesar de la relevancia de esta cuestión, existen numerosos conflictos y ninguna respuesta contundente de estas preguntas. Como se verá posteriormente, propondremos alguna modificación normativa que otorgue una mayor seguridad jurídica en este contexto.

Alternativamente, de no cumplirse el requisito de los 183 días, el individuo deberá demostrar que tiene en Ceuta o Melilla el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En este contexto, el artículo 28 de la LOFCA define un concepto análogo al de centro de intereses económicos a efectos de determinar en qué comunidad autónoma, dentro de España, es residente un individuo. En este sentido, se establece que el principal centro de intereses será aquel territorio donde el individuo obtenga la mayor parte de rendimientos derivados del trabajo, el capital inmobiliario y las ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles, así como de actividades económicas.

² Con dicha modificación se vinieron a satisfacer las demandas por parte de Ceuta y Melilla de permitir que se beneficiasen de la bonificación aquellas empresas que realizaran operaciones triangulares (*i. e.* compra de bienes fuera de Ceuta y Melilla y venta de estos fuera de los dichos territorios, sin necesidad de tener que pasar por los mismos).

Por último, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 60 % de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

2.1.3. Impuesto sobre la renta de no residentes

A diferencia de lo que ocurre en el IRPF, en la normativa del IRNR no está prevista la inclusión de la deducción del 60 % por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por las personas físicas no residentes en España. Por tanto, pudiera darse un trato discriminatorio con aquellos otros residentes comunitarios que obtuvieran rentas en estos dos territorios. Por ello, como veremos más adelante, proponemos llevar a cabo una modificación legislativa con el ánimo de igualar el tratamiento fiscal con los residentes en nuestro país.

2.1.4. Impuesto sobre el patrimonio

En lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible, figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, la cuota del impuesto se bonificará en el 75 % de la parte de la misma que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

Esta bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas plazas, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en ellas.

2.1.5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas

Por último, en el momento de redacción del presente estudio, se encuentra en tramitación parlamentaria la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que introduce, vía enmienda, la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Aunque en el Plan Presupuestario 2023 del Reino de España se afirmaba que el futuro impuesto «solo será aplicable a residentes en España, con la excepción de los residentes en Ceuta y Melilla: no se aplica a no residentes y tampoco a impatriados», la redacción de la enmienda introducida por los grupos parlamentarios del Partido Socialista Obrero Español y Unidas Podemos, establece su aplicación en todo el territorio nacional en el artículo 4.Dos, y la aplicación de su bonificación en cuota para ambas ciudades en el apartado 4.Catorce.

No obstante, el artículo 4.Diecinueve del texto determina que no están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, caso de los residentes en Ceuta y Melilla, que en la práctica no se verán afectados por la entrada en vigor de dicho impuesto, al no resultarles en ningún caso una cuota tributaria a ingresar, después de minorarla con la del impuesto sobre el patrimonio.

2.2. Tributación indirecta

Tal y como hemos adelantado, en el marco de la tributación indirecta, Ceuta y Melilla se encuentran excluidas del perímetro del territorio de aplicación del IVA. En su lugar, es de aplicación el IPSI, que se configura técnicamente a partir de la normativa reguladora del IVA, dado que la Ley 13/1996 se remite a ella expresamente en relación con lo siguiente (Fernández Pavés, 1998):

- Delimitación del concepto de empresario o profesional.
- Supuestos de no sujeción.
- Criterios para determinar la sujeción de las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.
- Declaración de supuestos de exención.
- Devengo de las entregas de bienes inmuebles y en las prestaciones de servicios.
- Normas relativas a la determinación y modificación de la base imponible.
- Determinación de la repercusión del impuesto.
- Normas relacionadas con la deducciones y devoluciones del impuesto.

En cualquier caso, el IPSI presenta importantes diferencias respecto al IVA. Entre ellas, encontramos que:

- El IPSI es un impuesto monofásico, que grava únicamente la entrega de bienes realizada por el productor, dejando sin gravar el comercio mayorista y minorista. Por el contrario, es un impuesto plurifásico respecto a las prestaciones de servicios.
- Los tipos impositivos varían entre el 0,5 % y el 10 %.

En lo que al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se refiere, existe igualmente un 50 % de bonificación en la cuota de todas las modalidades de este impuesto (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados), siempre y cuando los actos o contratos que formen parte del hecho imponible de los mismos tengan como punto de conexión bienes o derechos ejercitables en alguna de las dos ciudades autónomas.

2.3. Tributación local

El artículo 159 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), dispone que las ciudades de Ceuta y Melilla dispondrán de los recursos previstos en sus respectivos regímenes fiscales especiales.

El mismo precepto establece, como previsiones específicas para las ciudades autónomas, que las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales serán objeto de una bonificación del 50 %.

2.4. Impuesto sobre actividades del juego

El apartado 2 del artículo 48.7 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (LIAJ), establece que los tipos de gravamen aplicables a las operadoras con residencia fiscal y realmente radicadas en las ciudades autónomas de Ceuta o de Melilla gozan de una reducción del 50 % respecto de los tipos de gravamen generales.

No obstante, la aplicación de estos tipos reducidos requiere la concurrencia de dos requisitos: a) que la operadora tenga su residencia fiscal en las ciudades autónomas de Ceuta o Melilla y b) que esté realmente radicada en el territorio de las ciudades autónomas de Ceuta o Melilla.

De los dos requisitos anteriores, el primero (la residencia fiscal de la operadora) es un requisito formal, de derecho, y se entenderá cumplido si conforme a las reglas tributarias que determinan la residencia fiscal, la operadora tiene su residencia fiscal en Ceuta o Melilla.

Sin embargo, el segundo requisito (la radicación real de la operadora) es de carácter material o fáctico, una cuestión de hecho, sobre la que la LIAJ no ha concretado los requisitos ni se ha derivado a un posterior desarrollo reglamentario.

Ante lo anterior, la Consulta Vinculante V0760/2019, de 4 de abril (NFC071862) –formulada precisamente por quienes firman este artículo–, consideró oportuno aclarar, en primer lugar, el concepto de actividad económica, para determinar cuándo debe entenderse que una operadora se encuentra realmente radicada en Ceuta o Melilla (posteriormente replicados los criterios en la V2035/2020, de 19 de junio –NFC077176–, y V0145/2021, de 1 de febrero –NFC078884–).

Así, dicha resolución reproduce lo mencionado en otros textos normativos al entender por tal la «ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios».

Conforme a este concepto, una actividad económica se caracteriza por la concurrencia de dos tipos de medios o recursos:

- Los medios personales, esto es, los recursos humanos. En este contexto, detalla la consulta que los medios personales o recursos humanos pueden estimarse desde dos puntos de vista, el cuantitativo y el cualitativo, es decir, teniendo en cuenta el número de personas o teniendo su importancia funcional en el desarrollo de la actividad empresarial.
 - La cantidad de medios personales (criterio cuantitativo) resultará de considerar el número de trabajadores de la operadora dedicados a la actividad de juego *online*. En este sentido, para darse por cumplido el requisito, más de la mitad de la plantilla de trabajadores de la operadora dedicados al juego *online* (como mínimo 50 %) deberían tener residencia habitual en Ceuta o Melilla.
 - Por otro lado, para entender que se cumple con el criterio cualitativo y, por tanto, que los medios personales se radican efectivamente en Ceuta o Melilla, los costes de personal asociados a los empleados adscritos a dicho territorio deben suponer, como mínimo, más de la mitad del gasto de los medios humanos, es decir, más del 50 % de los costes de personal totales de la empresa (masa salarial).

Dicho requisito se establece con el fin de evitar localizaciones de entidades que pretendan radicar a coste relativamente bajo a personal que no resulte esencial para su estructura productiva o que incluso no estuviese verdaderamente integrado en la misma con ventajas fiscales beneficiosas, pero sin cumplir el objetivo fundamental de atraer riqueza y creación de actividad económica de base cualitativa a dichos territorios.

Detalla la DGT que para el cálculo de los porcentajes necesarios de los citados dos requisitos debería tenerse en cuenta todo el personal con contrato de trabajo en la unidad y que perciban una remuneración cualquiera que sea la forma que esta adopte, ya sea en metálico o en especie, e incluyendo las cotizaciones sociales del empresario.

Así, ambos requisitos que asegurarían una parte sustancial de la operadora considerada en términos de personal y de masa salarial se sitúan en los territorios de Ceuta o Melilla.

No obstante, mediante la resolución de dicha consulta vinculante se hace hincapié en que dichos requisitos (de tipo personal) no resultan suficientes para las entidades dedicadas al juego *online*, pues este tipo de compañías suelen estar sujetas a esquemas organizativos complejos por pertenecer a grandes grupos empresariales, lo que conlleva a recibir un elevado número de servicios intercompañía que pudieran desvirtuar la realidad económica de la filial radicada en Ceuta o Melilla.

El hecho de que los anteriores criterios no se sujeten a ningún parámetro relacionado con la situación económica de la empresa, implica que, de no incluirse ningún criterio adicional, una estrategia empresarial de grupo podría pasar por la reducción del personal directamente empleado por la operadora *online* (con la consiguiente minoración en la partida de gastos salariales), de tal manera que con el traslado de muy pocos efectivos se obtuviera la consideración de empresa realmente radicada en los territorios de Ceuta o Melilla, sin ser un reflejo de la realidad empresarial de la operadora.

Por tanto, introduce otro criterio que asegura que más allá del volumen en número y masa salarial de personal empleado una parte sustancial de la operadora se encuentra efectivamente radicada en dichos territorios; y que esta parte es representativa de la realidad económico-financiera de aquella. De lo contrario, podrían desvirtuarse los objetivos para los cuales fue planteada la medida fiscal.

- Los medios de producción, es decir, los recursos materiales. A modo de ejemplo, recibir una proporción muy elevada de servicios intragrupo significaría que la operadora no estaría realmente radicada en Ceuta o Melilla, sino que en estos territorios actuaría como simple repetidora de las actividades realizadas por empresas del grupo fuera de ellos.

A este respecto, indica la DGT que la variable por la que ha de regirse este criterio está constituida por los costes de la operadora de juego *online* considerados en su conjunto. Así, los costes de los servicios intercompañía recibidos por la filial radicada en Ceuta o Melilla no podrá ser superior al 50 % del total de costes de la operadora, con independencia del lugar de radicación de las otras entidades del grupo.

2.5. Otros tributos

Respecto de los tributos de nueva creación observamos en el legislador una tendencia a dejar en el olvido a las dos ciudades autónomas. En este contexto, no aparece mención alguna en las nuevas leyes: la Ley 4/2020 y 5/2020, ambas de 15 de octubre, del del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras respectivamente, como tampoco en los impuestos sobre el plástico o los residuos creados por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminados.

Tal y como detallaremos más adelante, una modificación de la Ley General Tributaria que incluyera una disposición adicional que regulara, con carácter general, un 50 % de bonificación a todos los tributos estatales aplicables en Ceuta y Melilla –semejante a la ya incluida en el TRLRHL para los tributos locales– podría actuar como cláusula de cierre a este respecto. Con ello además se daría cumplimiento a las disposiciones adicionales segunda de ambos estatutos de autonomía, que rezan lo siguiente:

Subsistirán las peculiaridades económico-fiscales existentes actualmente en la ciudad de Ceuta (o Melilla), sin perjuicio de las necesarias adaptaciones que hayan de realizarse derivadas de la vinculación de España a Entidades supranacionales. Mediante Ley del Estado se actualizará y garantizará las peculiaridades del régimen económico y fiscal de Ceuta (o Melilla).

3. Objetivos estratégicos de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla

La economía de ambas ciudades ha pivotado tradicionalmente sobre el tránsito de personas, bienes y servicios con Marruecos y una fuerte presencia de las Administraciones públicas en los dos territorios.

Los acontecimientos acaecidos en 2021, sumados a los efectos de la pandemia de la COVID-19 y al cierre de la frontera comercial con el vecino Marruecos desde 2019, ponen de manifiesto la conveniencia de profundizar en cuáles deben ser los objetivos estratégicos de ambos enclaves españoles en el medio-largo plazo.

En paralelo, nos encontramos ante una nueva era digital, que gira en torno a las nuevas tecnologías e internet, y que está llevando a cabo cambios profundos y transformadores de una sociedad que se mueve, cada vez en mayor medida, en un mundo globalizado.

Estos cambios profundos suponen una verdadera revolución no solo en el ámbito personal del individuo sino también en la manera de hacer negocios.

En este contexto, entendemos que los dos enclaves deben caminar hacia un modelo alternativo de ciudad que, sin olvidar las relaciones comerciales con Marruecos, apuesten de una manera decidida por convertirse en un lugar donde implantar proyectos de base tecnológica y digital y sean capaz de absorber talento a través del cual las empresas allí radicadas puedan llevar a cabo su actividad a nivel global.

La era pospandemia, donde la deslocalización de los servicios es ya una realidad, puede servir de un gran apoyo para el impulso de medidas que hagan todavía más atractivo a cualquier individuo desplazar su residencia, a modo de nómada digital, a cualquiera de las dos ciudades autónomas.

En este contexto, ambas ciudades han elaborado sendos planes estratégicos de sus territorios³ (Chandiramani Ramesh y Bustillo Gálvez, 2020; García Valera y González Collazo, 2022). En este sentido, cabe destacar que Ceuta aboga por incluir medidas que vayan dirigidas a:

³ Plan estratégico para el desarrollo económico de Ceuta. 2021 (www.procesa.es). Plan Estratégico Melilla 2029. Junio 2022 (www.pemelilla29.es).

- Habilitar zonas especiales para la localización de empresas pertenecientes a la industria digital.
- Promover la creación de un centro tecnológico, semejante al de otras ciudades de su entorno, como Málaga y Sevilla.
- Fomentar el desarrollo de plataformas de emprendimiento, como *hubs* y clústeres.
- Promover y organizar jornadas y eventos para favorecer la innovación.
- Desarrollar un observatorio de *igaming* y tecnologías vinculadas.
- Difundir los incentivos fiscales a la I+D+i.
- Potenciar la incubación de proyectos de base tecnológica.
- Crear un programa de acompañamiento y lanzamiento de empresas de ámbito digital.
- Impulsar la definitiva implementación de nuevos operadores de fibra óptica.

Por su parte, Melilla desea implantar un nuevo modelo productivo, de manera que se pase a:

- Mejorar la formación y el emprendimiento para conseguir que la población melillense pueda satisfacer las demandas que se generen en el nuevo modelo productivo, donde las TIC y los idiomas sean elementos esenciales de esa capacitación.
- Impulsar la economía del conocimiento, los servicios digitales y otras actividades de base tecnológica para elevar la productividad y aumentar la generación de valor, que permita a Melilla reducir su dependencia económica del sector público.
- Fomentar el desarrollo de establecimientos empresariales innovadores, con especial atención en la producción de alimentos y otros productos industriales básicos para la población.
- Apoyar la modernización del comercio tradicional impulsando la digitalización y la eficiencia energética y mejorando la formación y cualificación de las personas que trabajan en él.
- Fomentar las actividades de ocio y turismo de interés para la población local y visitante, que mejoren el programa de actividades de Melilla.
- Fomentar el desarrollo de los servicios especializados en instalación de energías renovables, así como en la gestión eficiente del agua en entorno de escasez.
- Impulsar el desarrollo del comercio especializado en productos de alta gama orientados tanto a la población residente como a los turistas de mayor poder adquisitivo del entorno marroquí y de otros países centroeuropeos.

- Fomentar la implantación de empresas vinculadas al sector de las nuevas tecnologías, tales como *data center*, *call center*, formación *online*, agencias y otros servicios.

Por otro lado, el Estado a través del Ministerio de Política Territorial ha publicado en octubre de 2022 el Plan Estratégico de Desarrollo Socioeconómico de Ceuta y Melilla, aprobado por el Consejo de Ministros, que debería suponer una fuerte inversión para ambos territorios durante el periodo 2023-2026, a través de más de 70 medidas repartidas en tres ejes: a) consolidar un nuevo modelo económico, b) construir infraestructuras y vivienda y c) mejorar los servicios públicos.

Dichos planes que, sin duda, deben servir para potenciar el crecimiento de ambas ciudades españolas requieren ser completados a través de diferentes incentivos fiscales, pues se ha demostrado –así ha sido por ejemplo con la fiscalidad del juego *online*– como el principal de los catalizadores para potenciar la localización de proyectos empresariales de ámbito digital en ambas ciudades. Es por ello por lo que entendemos que es el momento de reflexionar, profundizar y llevar a cabo reformas adicionales que permitan hacer de Ceuta y Melilla unos *hubs*, por qué no, globales a nivel digital.

4. Futuras reformas para cumplir con objetivos estratégicos

Ceuta y Melilla cuentan con un sistema fiscal diferenciado e integrado en el ordenamiento español, absolutamente ratificado por las instituciones comunitarias. No obstante, en nuestra opinión, sería necesario la introducción de medidas adicionales que contribuyan al desarrollo económico y social de ambas ciudades, a la creación de empleo y al crecimiento y fortalecimiento de los lazos de Ceuta y Melilla con el resto de España y Europa.

Todo lo anterior persiguiendo un doble objetivo: a) proporcionar una mayor seguridad jurídica en cuanto al tratamiento fiscal diferenciado aplicable en Ceuta y Melilla y b) profundizar en los incentivos aplicables en dichos territorios, de manera que existan estímulos adicionales a la inversión en la ciudad tanto desde la Península como desde terceros Estados.

En este contexto, proponemos llevar a cabo determinadas modificaciones legislativas, coherentes con los planes estratégicos impulsados tanto por el Gobierno de España como por las respectivas ciudades autónomas.

4.1. Impuesto sobre sociedades

Como hemos comentado, la bonificación prevista en el artículo 33 de la LIS es una importante palanca para incentivar la localización de proyectos empresariales o profesiona-

les en dichos territorios. No obstante, en aras a intentar hacer más atractivo el régimen del IS en Ceuta y Melilla, sugerimos llevar a cabo las siguientes reformas del actual incentivo:

- La primera y más importante de las reformas que proponemos es llevar a cabo la supresión del requisito de cierre de ciclo mercantil del criterio objetivo en cuanto a la determinación de la renta bonificada del artículo 33 de la LIS.

No obstante, comprendemos que sería necesario mantener la necesidad de la existencia de un lugar fijo de negocios, pero eliminando, de un lado, el límite máximo de trabajadores, e incrementando, de otro lado, la renta bonificable hasta los 100.000 euros por trabajador a jornada completa. Adicionalmente, sería aconsejable introducir que, con carácter transitorio durante los dos primeros años desde el establecimiento de un lugar fijo de negocios en Ceuta o Melilla, por trabajador y ejercicio, la bonificación alcance hasta los 200.000 euros por trabajador con contrato laboral y a jornada completa, en este caso con el límite máximo de 8 trabajadores.

Entendemos que se favorecería de esta forma la localización de proyectos empresariales y la creación de trabajo, como por ejemplo departamentos con responsabilidades de *back office*, hoy limitados por la aplicación del criterio de ciclo mercantil.

- Otro de los aspectos que consideramos relevante es incluir en el marco subjetivo del artículo 33 de la LIS a las sociedades extranjeras con sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla como entidades con derecho a la bonificación. Actualmente el legislador solo consideró a aquellas entidades extranjeras que mantuvieran en alguno de los dos territorios un establecimiento permanente.
- Para procurar el crecimiento de *startups* localizadas en ambos territorios y la captación de capital y recursos necesarios para poder llevar a cabo su actividad, sugerimos incrementar hasta el 60 % la bonificación del artículo 33 de la LIS para las rentas obtenidas por empresas emergentes que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla.
- Si bien es cierto que, como consecuencia de la mecánica establecida para determinar el tipo mínimo del IS, la bonificación por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla establecida en el artículo 33 de la LIS no se encuentra afectada, sí que conlleva una reducción en la compensación de los incentivos afectados directamente por el tipo mínimo como son (a) la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; (b) la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales; (c) las deducciones por creación de empleo; (d) la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad; (e) la deducción por donativos, y (f) la deducción por acontecimientos de excepcional interés público.

Por lo tanto, la regulación actual del tipo mínimo perjudica la inversión en actividades de I+D+i además de desincentivar la creación de empleo especialmente a

las entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla al tener derecho a aplicar la bonificación por las rentas obtenidas en dichas ciudades.

En virtud de lo anteriormente expuesto, resulta esencial modificar la actual redacción del artículo 30 bis de la LIS a fin de que las mencionadas entidades no vean limitada la aplicación de las referidas deducciones, quedando sin ningún incentivo para realizar este tipo de inversiones, que tienen un carácter fundamental para el futuro de nuestra economía y de forma singular de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

- La imposibilidad de poder aplicar la bonificación a las rentas obtenidas fuera de los territorios de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla por entidades españolas que operen en dichos territorios a través de establecimiento o sucursal constituye una suerte de supuesto de discriminación respecto de las entidades extranjeras que operan en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Por ello, resulta conveniente una modificación con el objetivo de eliminar dicho trato desigual que la normativa otorga a las empresas nacionales e internacionales, con el fin de que puedan acceder en igualdad de condiciones a la bonificación establecida para las rentas obtenidas fuera de los territorios de las ciudades autónomas, en tanto en cuanto se cumpla con los requisitos establecidos legalmente.

4.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

El traslado y ubicación en las ciudades de Ceuta y Melilla de individuos residentes en la Península o en cualquier otra jurisdicción es de vital importancia de cara a atraer talento y generación de puestos de trabajo en ambos territorios. A estos efectos, proponemos llevar a cabo las siguientes mejoras en materia de IRPF:

- Las situaciones de fraude en las que contribuyentes de IRPF aplican la deducción del artículo 68.4 de la LIRPF sin verdaderamente contar con su residencia habitual y efectiva en Ceuta y Melilla conllevan que el fin último de la norma basado en fomentar el crecimiento económico y poblacional de Ceuta y Melilla no se vea cumplido.

Por ello, a fin de garantizar que los incentivos otorgados a Ceuta y Melilla son aplicados por contribuyentes que efectivamente viven en dichos territorios, resulta necesario incluir como requisito pernoctar durante más de 183 días al año por parte de aquellos contribuyentes que tengan derecho a aplicar la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y a los que la LIRPF exige que tengan su residencia, no solo habitual, sino efectiva en dichos territorios. De esta forma se otorgaría una mayor seguridad jurídica a los incentivos en vigor en esta materia.

- Por otro lado, a fin de que el propósito último de la norma, basado en fomentar el crecimiento económico y poblacional de Ceuta y Melilla y garantizar que los incen-

tivos otorgados a dichas ciudades autónomas sean aplicados por contribuyentes que efectivamente residen en estos territorios, entendemos que queda asegurado al establecerse únicamente en la ley la obligación de mantener la residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo mínimo de tres años.

Por ello, la inclusión del segundo requisito por el cual se obliga a que el contribuyente disponga al menos de un tercio de su patrimonio neto situado en dichos territorios resulta innecesario y perjudicial de cara a incentivar el establecimiento en las ciudades autónomas de contribuyentes que no podrán aplicar dicho beneficio fiscal por el mero hecho de no cumplir con el mencionado requisito a pesar de permanecer de manera habitual y efectiva en ellos, ignorando así el fin último de la norma.

- En materia de exenciones, sugerimos la inclusión de un nuevo apartado en el artículo 7 de la LIRPF respecto de los rendimientos de los trabajos obtenidos en Ceuta y Melilla. La finalidad perseguida por dicha exención es favorecer la posibilidad de que las diferentes empresas españolas cuenten o no con un lugar fijo de negocios en la ciudad autónoma de Ceuta o de Melilla tengan un incentivo adicional para operar con las mismas, favoreciendo una mejor fiscalidad para los profesionales de aquellas que deban desplazarse a las citadas ciudades para buscar, concluir o materializar operaciones negociales con empresas o sucursales allí radicadas. Similar beneficio existe ya en el artículo 7 p) de la LIRPF para aquellos rendimientos obtenidos como consecuencia del trabajo en el extranjero.
- Por último, con el objetivo de fomentar el desarrollo de polos de atracción de empresas emergentes en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, y ante el acelerado crecimiento que están experimentando las *startups*, es necesario adoptar incentivos fiscales para que las mismas puedan captar recursos y conseguir el capital suficiente para poder llevar a cabo su actividad, con un elemento diferencial respecto del existente en territorio peninsular, con objeto de dar cumplimiento a los objetivos de la disposición adicional segunda de las leyes orgánicas mediante las que se aprueban los estatutos de autonomía de las citadas ciudades autónomas.

4.3. Impuesto sobre la renta de no residentes

- Con el objetivo principal de atraer inversión extranjera a fin de que la economía ceutí y melillense aumente su productividad y crecimiento y contribuyendo de manera directa al desarrollo tecnológico de las ciudades autónomas, la deducción a efectos del IRNR para aquellos que obtengan rentas de fuente ceutí y melillense del 60 % de dichas rentas supondría, a buen seguro, un aumento de la inversión en Ceuta y en Melilla generando empleo y consolidando la posición nacional e internacional de empresas que operan en dichos territorios.

De esta forma conseguiríamos, además, equiparar el tratamiento entre el IRPF y el IRNR.

4.4. Impuesto sobre el valor añadido

- Con objeto de favorecer la aplicación del régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros a empresarios o profesionales establecidos en Ceuta y Melilla y potenciar el comercio electrónico en las ciudades autónomas con clientes del territorio peninsular y el resto de la Unión Europea en condiciones de igualdad resulta conveniente eliminar el requisito de designar a intermediario como representante establecido en la Comunidad a fin de reducir significativamente costes económicos y administrativos que dificultan el desarrollo de la actividad de comercio electrónico por parte de empresarios o profesionales ceutíes y melillenses permitiendo a los mismos competir en condiciones de igualdad con empresarios o profesionales de la Unión y territorio español.

4.5. Impuesto sobre producción, servicios e importación

- Con objeto de incentivar que las empresas realicen un mayor número de donaciones a entidades no lucrativas en Ceuta y Melilla, así como con el objetivo de reducir la generación de residuos en aplicación de un modelo de economía circular, la inclusión en la Ley 8/1991 de la aplicación de un tipo del 0% para las donaciones de productos a entidades no lucrativas, al igual que en la LIVA, supone una modificación que implicará un mayor compromiso social por parte de las empresas ceutíes y melillenses que lleven a cabo este tipo de donaciones.
- Asimismo, a fin de evitar situaciones de desigualdad en circunstancias extraordinarias, como ha sido la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, se aplique un tipo de 0% a efectos de IPSI en las operaciones que se establezca a efectos de IVA en la Península.
- Por otro lado, como consecuencia del crecimiento acelerado del comercio electrónico que se ha producido en los últimos años, se ha originado una significativa transformación del modelo de consumo de la economía global y digital actual.

A causa de la gran complejidad logística, los costes y las peculiaridades impositivas, los envíos de *e-commerce* cuentan con demasiadas dificultades pese a la demanda potencial existente en Ceuta y Melilla.

En este contexto, resulta necesario la introducción de un nuevo régimen especial de importación, que, sobre la base del régimen especial ya existente para el IVA dentro del territorio de aplicación de dicho impuesto, sea aplicable a las operaciones de comercio electrónico desarrolladas en las ciudades de Ceuta y Melilla, para permitir al empresario o profesional que pueda ingresar, mediante una única

declaración-liquidación presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria de la correspondiente ciudad, el IPSI devengado por todas sus operaciones efectuadas en la misma por cada mes natural a las que se aplique.

- Por último, ante la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas de IPSI por parte de entidades dedicadas a la construcción y promoción inmobiliaria, que supone un aumento de costes de producción asumidos por las entidades, implicando una alteración de los precios que afectan directamente a los adquirentes de bienes inmuebles radicados en Ceuta y Melilla, se sugiere que la Ley 8/1991 permita la deducción de las cuotas soportadas de IPSI en las entregas de bienes inmuebles que constituyan ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor, el contratista y subcontratista a fin de reducir los costes de producción en el sector inmobiliario.

4.6. Impuesto sobre actividades del juego

- De acuerdo con la redacción vigente de la LIAJ, los requisitos para que se considere cumplido el concepto de radicación real en Ceuta y Melilla de las entidades operadoras no se encuentran recogidos expresamente en la mencionada ley, siendo la DGT, la que, a través de consultas vinculantes, ha establecido expresamente los requisitos necesarios para ello a fin de poder aplicar los tipos impositivos reducidos recogidos en la normativa.

Por ello, en virtud del principio de seguridad jurídica, resulta necesario que sea la propia ley la que recoja de manera expresa los requisitos ya establecidos por la DGT.

4.7. Ley General Tributaria

- Con objeto de otorgar mayor seguridad jurídica, resulta necesario incorporar en una norma con rango de ley, como ocurre en el ámbito municipal en la TRLRHL, una disposición en la que se reconozca que los obligados tributarios residentes y realmente radicados en las ciudades de Ceuta y Melilla podrán gozar, en los tributos de competencia estatal aplicables en estos territorios, de una bonificación en cuota de al menos el 50 %, de manera que sea aplicable de modo directo a partir de la entrada en vigor de cada tributo estatal que se apruebe sobre la base del punto de conexión que se determine en cada caso, garantizando así lo dispuesto en las disposiciones adicionales segunda de los estatutos de autonomía de la ciudad autónoma de Ceuta y de la ciudad autónoma de Melilla.

5. Conclusiones

Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla gozan de un sistema fiscal diferenciado y totalmente consolidado e integrado en el ordenamiento jurídico español y reconocido por la Unión Europea. Sin embargo, los últimos acontecimientos acaecidos desde 2019 aconsejan hacer una reflexión respecto al modelo económico de ciudades autónomas que deseamos tener en los próximos años, que, en nuestra opinión, además de por otras políticas públicas, pasaría por incentivar el desarrollo de proyectos empresariales en el ámbito digital y tecnológico, pudiendo llegar a convertirse en un verdadero *hub* en este sector.

Para ello, estimamos que sería necesario reforzar el paquete de medidas que, desde un punto de vista fiscal, incentiven en mayor medida el traslado y localización en ambos territorios de proyectos empresariales que generen valor y creación de puestos de trabajo que ayuden a fortalecer la economía de las dos ciudades.

Referencias bibliográficas

- Chandiramani Ramesh, K. y Bustillo Gálvez, J. (2020). *Ceuta y Melilla o cómo convertir una grave crisis en la mejor de las oportunidades*. Instituto de Seguridad y Cultura.
- Corral Guadaño, I. (Dir.) (2020). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Fernández Pavés, M. J. (Coord.). (1998). *Análisis comparativo del régimen fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias* (págs. 227-244). Estatuto de Autonomía y Régimen Fiscal de Melilla.
- García Valera, A. y González Collazo, H. (2022). *Ceuta y Melilla, +España, +Europa*. Jordi Cañas para el Parlamento Europeo.
- Morón Pérez, M. C. (2006). El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro. *Crónica tributaria*, 121, 59-96.
- Zurdo Ruiz-Ayúcar, I., Giménez-Reyna Rodríguez, E. y Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (1994). El régimen económico y fiscal especial de Ceuta y Melilla. *Papeles de Economía Española*, 59.

Responsabilidad por ocultación: ambigüedad del concepto y alcance en caso de múltiples responsables

Análisis de la [RTEAC de 15 de septiembre de 2022, RG 9318/2021](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC (España)*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– (Sala 3.ª) de 15 de septiembre de 2022, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 30 de junio de 2021, impugnada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En la resolución que analizaremos, el TEAC unifica criterios en dos aspectos:

- Los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que se presenten, pero en ningún caso desconocerlas y, en su lugar, alterar el supuesto de hecho determinado por aquella.
- Con carácter general, cuando los responsables del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria concurren causalmente en el mismo presupuesto de ocultación, consistente en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación.

1. Supuesto de hecho

La resolución que da lugar al recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) analiza cuatro cuestiones controvertidas diferentes:

- 1.^a Determinación de los bienes o derechos transmitidos u ocultados. En particular, si los órganos económico-administrativos pueden prescindir de valorar las pruebas indiciarias sostenidas por el órgano de recaudación para justificar el acuerdo de declaración de responsabilidad, alterando, en su lugar, el bien o derecho ocultado.
- 2.^a Determinación del momento al que debe estar referida la valoración de los bienes o derechos transmitidos u ocultados.
- 3.^a Determinación del criterio de valoración aplicable cuando lo ocultado o transmitido es dinero en efectivo.
- 4.^a Determinación del alcance de la responsabilidad cuando concurren varios responsables.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dicta tres acuerdos diferentes en relación con el recurso interpuesto por la AEAT:

- Lo declara inadmisibile respecto de las cuestiones segunda y tercera.
- Lo estima respecto de la primera cuestión controvertida.
- Lo desestima en relación con la cuarta cuestión.

El caso trata de un contribuyente, Z, deudor principal por importe de 85.917,50 euros procedente de varios conceptos tributarios (IRPF 2014, IRPF retenciones 3T 2009, 1T y 2T 2010; IVA 3T y 4T 2009 y 1T, 2T, 3T y 4T 2010, intereses de demora). Las deudas del expediente tenían su origen en el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria de la sociedad M cuyo inicio le fue notificado en fecha 17 de octubre de 2014.

Por otra parte, unos años antes, con fecha 28 de diciembre de 2011, según consta en la escritura notarial donde se documentó el negocio de compraventa, la esposa (X) y el hijo (ZX) de Z habían adquirido cada uno de ellos el 50 % de las participaciones sociales de la mercantil A, de la que Z se convirtió en gestor y administrador de hecho a partir de enero de 2012.

En su calidad de apoderado con firma autorizada de la sociedad A, era práctica habitual que Z ingresara en las cuentas de esta mercantil imposiciones de efectivo, las cuales, contadas a partir de la fecha en que se comunicó el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, alcanzaban el importe de 1.200.900 euros.

Las imposiciones eran utilizadas para el tráfico general de la sociedad, incorporándose a su contabilidad sin contrapartida alguna.

A la vista de esta situación de hecho, la AEAT consideró que resultaba aplicable el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.2 a) LGT, por cuanto tanto la persona jurídica (sociedad A), como las personas físicas, esposa y el hijo de Z, propietarios al 50 % de la sociedad A, habían ideado un mecanismo para colaborar en la ocultación de los bienes del deudor principal Z, impidiendo que la Hacienda Pública pudiera cobrar las deudas tributarias pendientes, por importe de 85.917,50 euros.

El alcance de la responsabilidad fue fijado por el órgano de recaudación en dicha cantidad (85.917,50 €), ya que la norma (art. 42.2 Ley general tributaria –LGT–) establece que dicho alcance estará constituido por la menor de dos cantidades: la deuda tributaria pendiente del obligador principal o el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar (1.200.900 €).

Los responsables solidarios alegaron que realmente ellos nunca habían ejercido actividad alguna en la sociedad A, la cual era gestionada y dirigida directamente por Z, que figuraba como trabajador autónomo y era apoderado con plenos poderes, siendo de hecho su verdadero administrador.

El dinero ingresado en metálico por Z en la sociedad A procedía de un cliente extranjero que había anticipado los importes para la adquisición de maquinaria de segunda mano, habiéndose cumplimentado a tal efecto una «Declaración de Movimiento de Medios de Pago», modelo S-1, dirigido a la Dirección del Servicio ejecutivo de la Comisión de prevención del blanqueo de capitales e infracciones monetarias.

En consecuencia, en opinión de los contribuyentes, al no existir ningún bien del obligado principal no cabría hablar de presunta colaboración en ninguna ocultación, dado que los importes que Z ingresa en las cuentas de A no son de su propiedad, sino que obedecen al tráfico mercantil normal de la sociedad. Además, en los años en los que se produjeron las citadas imposiciones de efectivo, Z ni siquiera era deudor de la Hacienda Pública, siendo así que, en años anteriores a la derivación de responsabilidad subsidiaria que dio lugar a la deuda, Z ya venía realizando dicha práctica con habitualidad. Además, los contribuyentes

se comprometían a aportar la contabilidad de A, donde constaba la contrapartida a los ingresos efectuados en efectivo.

En cuanto al presupuesto de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, que se imputa a la esposa y al hijo de Z como propietarios al 50 % de A, se arguye que «la mera tenencia de participaciones sociales, sin ninguna actividad real desempeñada ni conducta añadida, no les convierte en colaboradores de nada».

Frente a estas argumentaciones, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, en Resolución de 30 de junio de 2021, estimó en parte la reclamación presentada, entendiendo que, en contra de lo que probó indiciariamente el órgano de recaudación, la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, las cuales corresponden al propio Z y no a su esposa e hijo:

Ahora bien, a juicio de este Tribunal, la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, SL, que corresponde a Don Z, no a Doña X y a su hijo Don ZX. Esas participaciones, de no haberse generado la falsa apariencia, hubiesen podido ser embargadas para la cancelación de las deudas de Don Z (como sujeto pasivo y como responsable) y su producto aplicado a la satisfacción de dichas deudas.

A través del recurso extraordinario de alzada, el director de Recaudación de la AEAT pretende que el TEAC unifique criterio en cuatro sentidos:

- 1.º La Administración tributaria no discute la titularidad de la sociedad A, pero pone de manifiesto pruebas e indicios que demuestran que ha habido ocultación del patrimonio del deudor principal mediante el ingreso en metálico de dinero de Z en cuentas de A. El TEAR no puede desconocer dicha prueba indiciaria y alterar el supuesto de hecho fijado por el órgano de recaudación.
- 2.º La valoración de los bienes ocultados debe estar marcada por el momento en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. Cuando estos hechos formen parte de un proceso, la valoración podrá referirse a distintos momentos.
- 3.º Si el bien ocultado es dinero en efectivo, para valorarlo solo hay que tomar su importe (no procede valorar las participaciones sociales).
- 4.º Cada responsable solidario lo es de la totalidad de la deuda del deudor principal, sobre la base del carácter tendencial de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT (es decir, no resulta necesaria la consecución de un resultado, sino que basta con que los actos realizados tiendan a la ocultación, Sentencia del Tribunal Supremo –TS– de 20 junio de 2014, rec. núm. 2866/2012 –NFJ054735–, FJ quinto), así como del concepto de solidaridad civil.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC analiza los distintos problemas que suscita la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, partiendo de otras resoluciones anteriores sobre la misma materia, entre las que destaca la de 27 de junio de 2019 (RG 276/2017 –NFJ074324–).

La *primera cuestión* que analiza es la facultad revisora de los órganos económico-administrativos.

Cita el TEAC las Sentencias del TS de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 559/2010 –NFJ049804–) y de 1 de marzo de 2016 (rec. núm. 3155/2014 –NFJ062088–) para avalar su conclusión de que el TEAR «no podía alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de recaudación». Es decir, las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos solo les permiten examinar la conformidad a Derecho del acto administrativo, sin que puedan invadir las funciones de los órganos de gestión, ni suplir las deficiencias o errores en que estos hubieran podido incurrir al dictar el acto.

Los tribunales económico-administrativos han de limitarse, pues, a hacer una revisión jurídica de las cuestiones controvertidas, pero sin que puedan alterar los supuestos de hecho:

El TEAR debía, pues, limitarse a determinar la conformidad o no a Derecho del acuerdo de exigencia de responsabilidad, valorando las pruebas indiciarias sostenidas por el órgano de recaudación. En su lugar ha invadido las funciones de dicho órgano presentando un supuesto de hecho nuevo y distinto. Ha sustituido la decisión alcanzada por el órgano de recaudación por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta. Tal modo de proceder constituye una irregularidad invalidante a tenor de la jurisprudencia indicada.

En conclusión: los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que se presenten, pero en ningún caso desconocerlas y, en su lugar, alterar el supuesto de hecho determinado por aquella.

Con referencia a la *segunda cuestión*, sobre el momento en que debe tenerse en cuenta a la hora de valorar los bienes ocultados, el TEAC considera erróneo el criterio del TEAR de Cataluña, para quien debiera situarse en el momento en el que los bienes (que, a juicio del TEAR, son las participaciones sociales, no el dinero en efectivo) pudieron ser embargados. En cambio, el TEAC reafirma su posición, manifestada en Resolución de 28 de abril de 2015 (RG 3551/2014 –NFJ058020–), de que el momento al que hay que referir la valoración es aquel en que se realiza el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad, esto es, el momento de la ocultación de los bienes.

Pese a reconocer erróneo el criterio del TEAR, puesto que existe doctrina del TEAC sobre esta cuestión, decreta la inadmisión el recurso extraordinario de alzada en relación con la misma.

El *tercer asunto* sobre el que se pide al TEAC que unifique criterio hace referencia al valor de la ocultación, cuando se trata de dinero en efectivo. El director del Departamento de Recaudación de la AEAT solicitaba que se estableciera el criterio de que, cuando lo ocultado es dinero en efectivo, su valor es su importe. El TEAR, al entender que lo ocultado eran las participaciones sociales, se había enzarzado en el problema de cómo valorarlas, pero no se había pronunciado sobre la valoración del efectivo.

En consecuencia, y puesto que no existe un criterio que modificar (pues no hay pronunciamiento del TEAR en este extremo), retomando lo que ya dijera en su Resolución de 28 de enero de 2020 (RG 2212/2018 –NFJ076757–), el TEAC inadmite a trámite esta tercera cuestión controvertida:

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados en el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente, en cuanto el criterio considerado como tal por el recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución.

Por último, la *cuarta cuestión* controvertida hace referencia al alcance de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT cuando varios responsables concurren en el mismo supuesto.

Frente a la pretensión de la AEAT de considerar responsable a cada uno por el 100 % de la deuda, el TEAC interpreta que, al tratarse de una responsabilidad limitada al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, como regla general cuando concurren varios responsables el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos «vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondientes a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación».

En consecuencia, no se admite el criterio de unificación que proponía el director de la Dependencia de Recaudación de la AEAT en el caso concreto que se analiza, si bien el TEAC precisa que en otros supuestos de concurrencia de responsables la solución pudiera ser distinta, teniendo en cuenta la variedad casuística de ejemplos de ocultación, por lo que habrá que estar a cada caso particular.

3. Comentario crítico

Son muchos los temas interesantes que suscita la resolución del TEAC objeto de comentario. Por seguir el mismo orden sistemático de la propia resolución, empezaremos por comentar las facultades revisoras de los órganos económico-administrativos.

El TS, en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 559/2010 –NFJ049804–), citada por el TEAC, ha dejado clara su postura, interpretando que los órganos económico-administrativos tienen amplias competencias revisoras: pueden rebatir o completar los argumentos jurídicos de los órganos de gestión o de liquidación; pueden analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, incluso aunque no hayan sido planteadas por los interesados (o sea, pueden actuar «de oficio», ex art. 59 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa), pero siempre ciñéndose al supuesto de hecho fijado en el procedimiento de aplicación de los tributos. Es decir, los tribunales económico-administrativos pueden revisar cualquier cuestión de derecho del expediente, pero no pueden modificar los presupuestos de hecho fijados por los órganos actuantes, so pena de causar indefensión:

[...] estima la Sala que la facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico.

Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos [...] **puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados**, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que **lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión [...]** introduciendo en el debate un «nuevo» hecho que perjudica al reclamante [...] (la negrita es nuestra).

En nuestra opinión, lo más relevante de la resolución del TEAC objeto de análisis no es tanto perfilar el contenido de las facultades revisoras de los órganos económico-administrativos (que están claras a la vista de la jurisprudencia), sino cómo revela que ni la propia Administración tributaria se pone de acuerdo en qué conductas constituyen ocultación a efectos del artículo 42.2 a) de la LGT.

Lo explicamos: cuando se creó la figura de la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes del deudor principal, hace casi treinta años, allá por 1995¹, se hizo dentro de un

¹ El origen de esta figura de responsabilidad arranca de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. Se incluyó en el artículo 131, regulador del embargo, cuyo apartado 5 dio forma a este supuesto de responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria pendiente (ya en vía ejecutiva para

ámbito de aplicación muy concreto: la regulación de la vía de apremio². El legislador estaba pensando en una deuda tributaria del obligado principal, ya nacida y liquidada, y exigida en procedimiento ejecutivo. Antes de que el órgano de recaudación pudiera proceder al embargo de los bienes suficientes para hacerse pago de la deuda tributaria pendiente, el obligado, con la colaboración dolosa de otras personas, hacía desaparecer dichos bienes, impidiendo su traba. Para prevenir estas conductas obstruccionistas, se configuró una responsabilidad solidaria de quienes colaboraran con su conducta en la ocultación de los bienes del deudor principal, con la finalidad de imposibilitar que este diera cumplimiento a su obligación de pago frente a la Hacienda Pública.

Por eso nació como una responsabilidad limitada: solo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar³.

La evolución de esta figura a lo largo de los años puso de manifiesto que se trataba de un recurso ágil y relativamente sencillo para facilitar la recaudación de deudas tributarias pendientes⁴. Por eso, a través de la doctrina administrativa primero, de la propia ley después⁵, y finalmente, mediante la jurisprudencia, se ha perfilado un supuesto de responsabilidad que, en la actualidad, resulta totalmente desdibujado, cambiante, y que provoca una situación de inseguridad jurídica permanente.

el deudor principal), prevista para «los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».

² Cfr. exposición de motivos de la Ley 25/1995:

Con base en lo anterior se procede a la revisión de los artículos 126 a 139, ambos inclusive, con la finalidad de regular de forma más precisa la vía de apremio, las facultades de los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones y las incidencias suscitadas con ocasión del embargo, particularmente la concurrencia de procedimientos y la sustanciación de tercerías.

³ Antiguo artículo 131.5 de la LGT de 1963 y vigente artículo 42.2 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

⁴ El magistrado del TS, Navarro Sanchís, en su voto particular a la Sentencia de 12 de mayo de 2021 (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–), que comentaremos más adelante en el texto, expresa su temor de que, a la vista de los pronunciamientos del TS sobre esta materia a lo largo de 2021, la Administración tributaria incremente exponencialmente

las responsabilidades continuadas a título de *consilium fraudis*, a la vista de nuevos caladeros de bienes, esto es, de la incorporación de terceros, bien o mal, que respondieran de todas las deudas, presentes y futuras. Visto el peligro cierto de esta posibilidad que se abre, máxime en épocas de crisis económicas graves y de la necesidad de buscar terceros solventes, se debería, cuando menos, haber situado una mínima perspectiva temporal en la inclusión en el ámbito objetivo de la responsabilidad de las deudas no nacidas, y lo que es peor, de sanciones que no solo no han sido impuestas, sino respecto de las que no cabe efectuar vaticinios ni adivinaciones.

⁵ La norma que actualmente regula la responsabilidad solidaria por ocultación de bienes se encuentra en el artículo 42.2 a) de la LGT, enmarcado en el capítulo II, referente a los obligados tributarios, sección 3.ª, sobre responsables tributarios, ubicación que implica haber ampliado su ámbito de aplicación más allá de la recaudación ejecutiva.

Para empezar, si en su origen la deuda tributaria pendiente de la que había que responder estaba claramente cuantificada, años después la jurisprudencia (por todas, Sentencia de la Audiencia Nacional –AN– de 23 de marzo de 2021, rec. núm. 1386/2019 –NFJ087972–) estableció que bastaba con que hubiera nacido, esto es, que el sujeto pasivo hubiera realizado el hecho imponible, aunque la deuda no se hubiera liquidado (con lo cual, obviamente, su importe puede ser desconocido).

Actualmente, el TS ha llegado admitir⁶ la responsabilidad solidaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos en los que la deuda tributaria pendiente ni siquiera había nacido en el momento en que se produjeron los presuntos actos de ocultación, siempre, eso sí, que la Administración tributaria demuestre fehacientemente que existía un plan preconcebido entre el deudor principal y el presunto responsable solidario a fin de conseguir la ocultación de los bienes de aquel.

Es evidente la dificultad que presenta probar las intenciones⁷. En este sentido, la doctrina científica (Puebla Agramunt, 2021; Marcos Cardona, 2021) ha destacado que no resulta suficiente la mera relación de parentesco entre el obligado principal y los responsables solidarios para fundamentar dicha demostración. Hace falta un esfuerzo probatorio mayor.

En el presente caso, la esposa y el hijo del deudor principal adquieren unas participaciones sociales el 28 de diciembre de 2011, en una operación jurídica realizada ante notario, y que perfecciona sus efectos en ese momento. En esa fecha, parte de la deuda tributaria de la que se les exige responder en concepto de responsables solidarios por ocultación de bienes, ni se había liquidado ni siquiera había nacido (por ejemplo, el IRPF ejercicio 2014, por importe de 25.028,99 €).

Como indicaba en su voto particular a la Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021, el magistrado Navarro Sanchís, si la LGT establece el objeto de la responsabilidad tributaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT circunscribiéndolo a la «deuda tributaria pendiente», se está refiriendo a un concepto

bien preciso y estrictamente jurídico, que remite a una única posible conclusión, descartando otras que interesan a la Administración: que solo es deuda tributa-

⁶ Sentencias de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 7004/2019 –NFJ081744–) y 12 de mayo de 2021 (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–).

⁷ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) 51/2017, de 31 de enero (rec. núm. 89/2016 –NFJ067824–), expresa sabiamente lo siguiente:

salvo que las partes lo hubieran documentado o alguno de ellos lo confiese, normalmente no será posible una prueba directa sobre la intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo o en el arcano de sus conciencias, por lo que generalmente habrá de deducirse ese ánimo de los actos coetáneos, anteriores y posteriores, y será necesario acudir a la prueba indiciaria.

ria la ya devengada o la liquidada, no así las deudas futuras, entre otras razones, porque se desconoce su cuantía.

Aparte de esta consideración acerca de que las deudas no nacidas no pueden quedar comprendidas en el ámbito de la responsabilidad por ocultación, salvo que la Administración tributaria pruebe de forma indubitada la maquinación previa entre el presunto responsable y el deudor principal, según exige el TS, el comentario que nos suscita la resolución del TEAC que estamos analizando es que, como hemos apuntado al inicio, los órganos de la Administración tributaria, no saben cómo «vestir» la ocultación.

Es tan ambiguo el concepto de «ocultación» que ha ido perfilando la doctrina administrativa (no se precisa la ocultación material, basta la ocultación jurídica, como por ejemplo, cuando se minorra el valor de los bienes⁸), que si para los órganos de recaudación hay ocultación en el hecho de que el deudor principal ingrese un dinero en metálico (que, a juicio de la AEAT le pertenecía, lo que está por demostrar) en las cuentas de la sociedad responsable, en cambio para el TEAR la ocultación radica en que las participaciones de la sociedad en realidad no pertenecen a sus titulares formales (los presuntos responsables solidarios), sino al administrador *de facto* (el deudor principal).

¿Cómo pueden los obligados tributarios argumentar contra la ocultación si la propia Administración no define en el caso concreto en qué ha consistido la misma? En el recurso de alzada que interpuso el director del Departamento de Recaudación indica que

considera el TEAR que la ocultación se refiere a la titularidad de las participaciones sociales de A, porque corresponde a Don Z y no a su esposa e hijo. Son estas participaciones las que podrían haberse embargado al deudor principal, de no haberse generado la falsa apariencia de que su titularidad no le correspondía. El TEAR llega a decir también que la ocultación se refiere a la actividad económica.

Sin embargo, el director de Recaudación manifiesta que «la Administración tributaria no discute la titularidad de la sociedad A».

¿En qué quedamos? ¿Qué se ha ocultado? ¿La actividad económica que realiza la sociedad? ¿La titularidad de las participaciones? ¿Dinero en efectivo? ¿Qué seguridad jurídica pone de relieve esta situación?

La jurisprudencia es unánime al exigir la prueba de culpabilidad de los presuntos responsables por ocultación. Si no dolosa (*consilium fraudis* o propósito de defraudar), al menos tiene que haber una actitud culposa de los responsables solidarios: tienen que

⁸ Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2021 (RG 1036/2020 –NFJ081271–).

saber (*scientia fraudis* o conocimiento del perjuicio) que con su conducta perjudicaban la acción de cobro de la Hacienda Pública (Sentencia del TS de 25 de marzo 2021, rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–).

No podemos olvidar que, en nuestro ordenamiento jurídico tributario, la responsabilidad es una figura que debe estar rodeada de las máximas garantías, pues implica la exigencia de una deuda tributaria de otro a quien no ha realizado el hecho imponible y, por tanto, no ha puesto de manifiesto capacidad económica alguna, que es el criterio de imposición que establece la Constitución española en el artículo 31.1. Realiza, eso sí, el presupuesto de hecho de la responsabilidad (en el caso del art. 42.2 a) LGT), la ocultación con el fin de impedir la acción recaudatoria, pero dicho presupuesto debe quedar claramente probado por la Administración tributaria en todos sus requisitos: colaboración en la ocultación y ánimo de defraudar (o, en su caso, conocimiento del perjuicio).

Sobre el concepto de colaboración, habría mucho que decir respecto a si cumplen esta exigencia las acciones pasivas de los presuntos responsables, como ocurre en el supuesto analizado en el que los responsables tributarios son socios no administradores de la mercantil, aunque existe sólida jurisprudencia admitiendo la responsabilidad solidaria de socios que, por ejemplo, han admitido un reparto de dividendos (entendido como acto de ocultación⁹). Pero lo que la Administración tributaria tiene que demostrar, en todo caso, es que los responsables conocían la situación deudora del obligado principal y colaboraron con él en la ocultación de sus bienes. Y no se puede conocer una deuda que no ha nacido en el momento de la presunta ocultación.

En este caso, cuando la esposa y el hijo del deudor principal adquirieron la mercantil, en 2011, todavía no se le había derivado a aquel la responsabilidad subsidiaria (lo que ocurrió el 23 de julio de 2014) de la que nació la deuda origen del expediente de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

Pasando por alto las cuestiones dos y tres del recurso, sobre las que el TEAC no se pronuncia (salvo para señalar que el momento que hay que tener en cuenta para fijar el valor de los bienes ocultados es precisamente aquel en el que se realiza la conducta calificada como ocultación¹⁰, precisión que resulta baldía si precisamente hay discrepancias respecto a cuál ha sido la conducta obstruccionista), no podemos terminar este comentario sin resaltar la importancia del criterio unificado respecto del alcance de la responsabilidad cuando existen varios sujetos responsables.

⁹ Sentencia de la AN de 24 de junio de 2020 (rec. núm. 702/2017 –NFJ081144–).

¹⁰ En su Resolución de 27 de septiembre de 2018 (RG 1515/2017 –NFJ071426–), el TEAC ha precisado que si la Administración tributaria hubiera aceptado la valoración dada por los interesados (obligado principal y responsables) a los bienes ocultados, los tribunales económico-administrativos no pueden modificarla.

En relación con la multiplicidad de responsables solidarios en supuestos de aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han ido perfilando aspectos importantes que suscitaban dudas. Por ejemplo, el TS ha aclarado que el pago efectuado por cualquiera de los sujetos responsables extingue la deuda derivada, liberando a todos (Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2020, rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–). Actualmente está pendiente de resolverse la cuestión de interés casacional, admitida por Auto del TS de 19 de enero de 2022 (rec. núm. 4596/2021 –NFJ084759–), sobre si la Administración tributaria puede derivar los recargos de apremio del deudor principal a todos los responsables solidarios declarados de conformidad con el artículo 42.2 a) de la LGT, cuando uno de ellos ha solicitado el aplazamiento o fraccionamiento y la deuda goza de una garantía aceptada por la propia Administración tributaria.

El TEAC, en la resolución objeto del presente comentario, clarifica un extremo importante, en contra del criterio mantenido por la Administración tributaria: en caso de que varios responsables concurren en un mismo supuesto de responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT, el alcance de la responsabilidad individual de cada uno debe establecerse en proporción a su porcentaje de participación en la propiedad de los bienes ocultados o transmitidos, y no por la totalidad.

El criterio que pretendía fijar la AEAT es que, cuando son varios los responsables que concurren en idéntico presupuesto de ocultación, el alcance de la responsabilidad de cada uno es por el total de la deuda derivada, sin que proceda distribuirse entre ellos en función del beneficio que pudiera atribuirse a cada uno por la ocultación, o de la intensidad de su participación causal en la misma.

El soporte jurídico para dicha interpretación es, a juicio del director del Departamento de Recaudación de la AEAT, el carácter «tendencial» de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT, en el sentido de que, para apreciar su existencia, no es preciso que se consiga el resultado de «impedir la actuación de la Administración tributaria», como reza el precepto, en expresión un tanto genérica, sino que se realicen conductas que tiendan a la consecución de dicho resultado.

El TEAC resalta, en cambio, la peculiaridad de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT: se trata de una responsabilidad limitada, según expresa la propia ley, «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

En consecuencia, el hecho de que varios responsables concurren en el mismo presupuesto de ocultación (y, sorprendentemente, pese a la estimación del primer motivo del recurso, el TEAC utiliza la hipótesis de ocultación que desarrolló el TEAR de Cataluña, es decir, la ocultación de las participaciones sociales, en vez de referir la ocultación al dinero en efectivo, como defendía la AEAT, lo que supone un claro ejemplo de incongruencia resolutoria), en este caso, adquisición por mitad, en unidad de acto, de las participaciones socia-

les, «no autoriza, a juicio de este Tribunal Central, a ampliar el alcance de la responsabilidad de cada uno de ellos como si cada uno hubiese adquirido el 100 por 100 de dichos títulos».

Es decir, de acuerdo con la teoría del TEAC, la Administración tributaria puede cobrar la totalidad de la deuda al obligado principal, pero cuando la misma es objeto de derivación por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, la actuación ejecutiva contra cada responsable solo alcanza al valor de los bienes o derechos que hubiera podido embargar de no mediar la ocultación *realizada por cada uno de ellos*.

Por tanto, cuando la ocultación se realiza mediante la adquisición de los bienes del deudor principal, «el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos [de los responsables], vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación».

No obstante, el TEAC es consciente de que no todos los actos de ocultación del patrimonio del deudor principal consisten en la adquisición de la propiedad de sus bienes. Por ello, deja la puerta abierta a una interpretación diferente, en aquellos supuestos en los que la ocultación se haya verificado a través de otros mecanismos, por lo que considera que debe examinarse cada caso en particular.

Referencias bibliográficas

Marcos Cardona, M. (2021). El alcance de la responsabilidad del 42.2 a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal. *Nueva Fiscalidad*, 3, 109-146.

Puebla Agramunt, N. (2021). Donaciones y responsabilidad tributaria. *Nuria Puebla Agramunt. Estudio jurídico*. www.nuria-puebla.com

Bibliografía

Banacloche Palao, C. (2022). *La responsabilidad tributaria por ocultación de bienes*. (1.^a ed.). CEF.

Simulación tributaria y error de prohibición (Una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales)

Análisis de la [STS de 27 de septiembre de 2022,](#)
[rec. núm. 7037/2020](#)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA (España)*

Extracto

En fechas recientes la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la operatividad de la cláusula exoneradora de responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la Ley general tributaria (LGT), sosteniendo que no es susceptible de aplicación en casos de simulación tributaria (*ex art. 16 LGT*) y, en particular, en supuestos de interposición ficticia de sociedades profesionales; puesto que la simulación comporta, *per se*, la construcción de una realidad comercial tendenciosa y dolosa que excluye cualquier interpretación razonable de la norma tributaria. La sentencia que vamos a comentar da un paso más y extiende dicha exclusión a la apreciación del error (invencible) de prohibición; de manera que la existencia de simulación cercena igualmente las consecuencias exculpatorias del referido error. Cuestión que, en nuestra opinión, resulta discutible y criticable.

1. Supuesto de hecho

1. El Tribunal Supremo (TS) en la sentencia aquí comentada analiza y resuelve el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña 2791/2020, de 30 de junio (rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–), que acuerda, al estimar parcialmente el recurso interpuesto, «anular y dejar sin efecto la resolución sancionadora recurrida» (parte dispositiva) impuesta a la entidad recurrente, BERSENAT, SL.

El motivo de la sanción (anulada en la instancia y que motivó la casación aquí analizada) se encuentra en la regularización inspectora llevada a cabo, consistente

en considerar la existencia de simulación en la medida en que los servicios declarados, prestados por BERSENAT en concepto de asesoramiento a ALTA PARTNERS, SL, lo fueron realmente por su socio D. Teodosio, a quien entiende la Administración que deben imputarse tales rentas en su Impuesto personal en concepto de rendimientos de la actividad económica (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento segundo).

Por tanto, nos encontramos ante un supuesto, relativamente habitual, de simulación ne-gocial intersocietaria que tiene por objeto derivar los rendimientos del profesional a una entidad con la finalidad de sortear la progresividad del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En el caso analizado por el TSJ de Cataluña se refrenda el posicionamiento de la Administración tributaria, materializado en la existencia de una «simulación parcial». Concretamente, en la sentencia de instancia se destaca que:

[...] a partir de los hechos comprobados sin que exista prueba en contrario, la simulación declarada se sustenta sobre los siguientes indicios, recogidos ya por la propia resolución del TEAR, partiendo de la base de la estructura familiar de la sociedad y las relaciones con las sociedades ALTA PARTNER, SL, EBERCA XXI SL, y uno de los socios de ambas, Sr. Teodosio durante los ejercicios a los que se refiere la resolución impugnada:

1. *No consta documentación alguna que justifique los ingresos de la actora, procedentes de ALTA PARTNERS, a no ser la propia factura emitida contra esta. Du-*

rante los años 2008 y 2009 la totalidad de facturas emitidas por prestaciones de servicios los son precisamente a ALTA PARTNERS, SL. *No se ha aportado justificante alguno de los trabajos realizados, emails, correo, documentos, informes, proyectos, o cualquier otro escrito que justifique la existencia de los trabajos efectivamente facturados, sin que, por otro lado, de la propia factura, genérica, pueda deducirse detalle alguno respecto a los trabajos que se cobran.* Este es el indicio que esta sala considera más notorio.

2. La propietaria de las participaciones de la actora desde 2005 es EBERCA XXI, SL, que no tiene estructura alguna y que no realiza actividad de tipo alguno, siendo administradores de EBERCA D. Teodosio y su cónyuge, siendo su domicilio el mismo que el de la familia Teodosio Felisa.

3. La actora *no tiene local propio para ejercer la actividad*, utilizando las oficinas de ALTA PARTNER, SL de la Avda. Diagonal, 399, ppal. 2.

4. A su vez el Sr. Teodosio *ejerce como administrador solidario de ALTA PARTNERS, SL* a través de EBERCA XXI, SL, *prestando a su vez servicios como trabajador de ALTA PARTNERS, SL.*

5. *BERSENAT no tiene trabajadores propios, a excepción de D. Teodosio, ni medios materiales ni infraestructura para el ejercicio de la actividad de asesoramiento.* Aun cuando se haya manifestado ante la AEAT la existencia durante los ejercicios 2008 y 2009 de un puesto de administrativo, no se ha aportado contrato de trabajo ni justificación alguna de la labor realizada, ni tampoco el pago de sus servicios.

6. Tampoco se observa que BERSENAT haya subcontratado servicios de asesoramiento a terceros, constando únicamente la subcontratación de la gestión del alquiler y de gestión administrativa de tres inmuebles propiedad de la actora.

7. *D. Teodosio es la única persona en el ámbito de la empresa que tiene la titulación necesaria para prestar servicios de asesoramiento*, al ser consultor empresarial con máster en la escuela de negocios IESE, según el mismo manifiesta en la diligencia núm. 10 practicada por la Inspección en fecha 10 de octubre de 2014.

[...]

En el presente caso, según las normas de la sana crítica y atendidos los anteriores indicios, la sociedad que nos ocupa debe concluirse que en relación a los ejercicios de autos es *un mero instrumento de cobro* [...] Se concluye pues por la Sala que nos hallamos, como señala la resolución impugnada, *ante un caso de simulación*, sin que puedan acogerse las alegaciones de la parte actora al respecto (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento quinto) (la cursiva es nuestra).

2. Con relación a la sanción tributaria impuesta (también recurrida por BERSENAT) se verifica la legalidad del acuerdo sancionador, fundado en la comisión de una infracción tribu-

taria «de dejar de ingresar» del artículo 191 de la Ley general tributaria (LGT). Y el tribunal de instancia decide la estimación del recurso en dicho extremo, con la siguiente argumentación:

[...] Sin embargo, en relación al elemento subjetivo del injusto venimos reiterando *las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar* y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria. En efecto, existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar, *habida cuenta la absoluta y radical separación entre «obligación tributaria» y «sanción tributaria»*, lo que impone concretar el alcance de unas y otras. Por todos son conocidos los contenidos estructurales de la «obligación tributaria» (Hecho imponible, base imponible, liquidable tipo y cuota, entre otras) y en la «sanción tributaria» (acción, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad), a lo que hemos de añadir que la simulación no comporta necesariamente infracción tributaria.

Así las cosas y en aplicación de la anterior doctrina, la Sala considera que *no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y si solo la creación de una realidad puramente nominal*, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo *que permite apreciar un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública*. Por lo expuesto el acuerdo sancionador ha de ser anulado (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento séptimo) (la cursiva es nuestra).

3. Vemos, pues, que el TSJ de Cataluña introduce en el razonamiento exculpatorio la apreciación del error y, más concretamente, del error de prohibición, consistente en considerar que el obligado tributario actuó convencido de la licitud de su comportamiento; o, en palabras de la sentencia de instancia, que dicho error se particularizó «en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública».

Es cierto que el error de prohibición (al igual que el error de tipo) no cuenta con un tratamiento singularizado en la LGT, ya que no lo contempla expresamente como supuesto exonerador de la responsabilidad infractora. Sin embargo, hay que recordar que sí se prevé en el Código Penal (CP), en su artículo 14.3 («El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera venible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados»); y que, por vía interpretativa del artículo 179.2 d) de la LGT (repárese que dicha cláusula está redactada de forma abierta e indeterminada: «[...] *Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando...*»), resulta susceptible de desplegar efectos en la esfera de la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

2. Doctrina del tribunal

1. Pues bien, la estimación parcial del recurso contencioso determinó la interposición de la presente casación por parte de la Administración General del Estado, que fue admitida por Auto del TS de 3 de junio de 2021 (rec. núm. 7037/2020 –NFJ082537–), que apreció *interés casacional objetivo* en:

Aclarar y matizar la jurisprudencia sobre determinados aspectos del régimen sancionador tributario en caso de simulación a fin de determinar, en particular, si *ante la constatación de un acto o negocio simulado*, es procedente imponer, en su caso, la sanción, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que *el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes con relación a operaciones similares* (la cursiva es nuestra).

1.1. Sin embargo, la Sentencia del TS (objeto del presente comentario) efectúa por remisión a otras sentencias precedentes que, en este caso concreto, no nos encontramos estrictamente ante un supuesto de interpretación razonable de la norma tributaria con efectos exoneradores (tema, por otra parte, tratado y resuelto a través de otra doctrina legal); sino ante una cuestión pareja o paralela, pero distinta, consistente en la admisión del error (invencible) de prohibición en regularizaciones inspectoras que han acudido al instituto de la simulación tributaria (art. 16 LGT); corrigiendo, en definitiva, el *interés casacional objetivo* que se ventila en la presente casación, tal y como estaba inicialmente delimitado en el citado Auto de admisión de 3 de junio de 2021. Efectivamente:

[...] Sucede, sin embargo, en este asunto, que la fundamentación de la Sentencia que se recurre en casación no se sustenta en la aplicabilidad, en un supuesto de simulación negocial, a los efectos sancionadores, de la cláusula de exclusión de la responsabilidad tipificada en el artículo 179.2 LGT, *sino en algo distinto: en la inexistencia de dolo fundada en la presencia de un error –que no se identifica como de prohibición de manera explícita, aunque se sugiere–*, pero que de modo tampoco claro y terminante *parece ubicarse entre los errores invencibles*, determinantes de la exclusión de la responsabilidad –si adoptamos la expresión poco precisa técnicamente y de confusos perfiles del propio precepto señalado– (Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020 –NFJ087520–, fundamento segundo) (la cursiva es nuestra).

1.2. En consecuencia, respecto a la cláusula de exoneración de la responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la LGT y su posible proyección a supuestos de simulación tributaria, hay que distinguir dos hipótesis que, aunque similares, son distintas:

- a) De una parte, la invocación de la interpretación razonable de la norma tributaria en supuestos de calificaciones jurídicas divergentes en situaciones similares.

- b) De otra parte, los hipotéticos efectos exoneradores del error de prohibición en dichas situaciones.

En nuestra opinión, la regulación de la cláusula del artículo 179.2 d) de la LGT como un *precepto ómnibus* (que pretende aglutinar de forma indeterminada todas las posibles causas excluyentes de la culpabilidad infractora) es la razón de la confusión conceptual puesta de manifiesto por el Alto Tribunal. En cualquier caso, vamos a analizar separadamente ambas hipótesis exoneradoras, pues entre ambas existe una indudable conexión que, no obstante, no debería desembocar (como veremos) en idénticas conclusiones.

2. Por tanto, con relación a la admisión de la cláusula exoneradora de responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la LGT, en su vertiente de posible interpretación razonable de la norma tributaria respecto a negocios calificados de simulados, la sentencia del TS aquí comentada trae a colación expresamente su jurisprudencia precedente, sentada inicialmente en su Sentencia 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017 –NFJ079429–); conforme a la cual:

[...] *La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo* (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). En la presente ocasión, la administración tributaria calificó y el tribunal de instancia refrendó como simulación los actos o negocios examinados. No en vano, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que la existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. *La administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación. Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la administración* (cfr. entre otras muchas, STS de 26 de septiembre de 2012 rec. 5681/2009). [...] *Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta*, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción [...] *Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada*, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado. Si por la sentencia impugnada *se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa* [...] *Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias*. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 LGT [...] Estamos ya en disposición de

responder a la cuestión con interés casacional [...] La respuesta es que *estimada la existencia de «actos o negocios simulados»*, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, *procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma*, amparada en el artículo 179.2 d) LGT, que excluye la responsabilidad, *resulte operativa* (Sentencia del TS de 21 de septiembre de 2020, rec. núm. 3130/2017 –NFJ079429–, fundamento tercero¹) (la cursiva es nuestra).

Nos parece correcta la argumentación de la Sala Tercera, no hay duda de que la simulación (cuando ha sido debidamente acreditada en todos sus extremos) resulta *per se* tendenciosa y dolosa; y, como tal, su apreciación excluye cualquier atisbo de interpretación razonable de la norma tributaria. Es más, en los supuestos en que los tribunales de justicia han anulado las regularizaciones tributarias y, por ende, las resoluciones sancionadoras resultantes, lo han llevado a cabo porque han considerado que no ha existido la simulación postulada por la Administración tributaria. Y, consecuentemente, nos hallamos ante una actuación lícita del obligado tributario. Y, en particular, que los servicios prestados a través de una sociedad profesional se han situado en el ámbito de la pura economía de opción; puesto que los referidos servicios fueron *reales* (esto es, existentes) y además fueron prestados *efectivamente* por la entidad². De ahí que tales casos no sean oponibles para susten-

¹ En los mismos términos (entre otras), la Sentencia del TS 1316/2020, de 15 de octubre, rec. núm. 4328/2018 –NFJ079440–, fundamento tercero.

² En este sentido, resulta ilustrativa la *jurisprudencia menor* expuesta por el TSJ de Murcia, que avala razonablemente la prestación de servicios profesionales a través de sociedades cuando los mismos son prestados por las entidades:

[...] La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una *opción legítima*, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal [...] *no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva*. Y todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el de la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad. *Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar*. El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE (obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos). Por otro lado la mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa. Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción. *Partiendo de todo ello es determinante conocer si en el caso se han constituido sociedades ficticias para eludir las*

tar una eventual (e inexistente) discrepancia razonable. Si se considera que la simulación ha quedado acreditada en el expediente, adolece de incongruencia postular una interpretación razonable de la norma tributaria invocando supuestos legales, de facturación *real* de servicios profesionales a través de sociedades³.

3. Respecto a la operatividad del error de prohibición en casos de simulación negocial, la sentencia del TS que comentamos remite a otra sentencia anterior para resolver esta cuestión; en concreto, se refiere a la Sentencia del TS número 1438/2021, de 7 de diciembre (rec. núm. 380/2020 –NFJ088098–⁴); que, en esencia, se limita a extender *mutatis mutandis* la doctrina legal preexistente sobre la exclusión exoneradora de la interpretación razonable de la norma tributaria en supuestos simulación fiscal a los casos de invocación del error (invencible) de prohibición:

[...] se impone *complementar nuestra doctrina precedente, extendiendo en cierta medida el ámbito de incompatibilidad descrito en ella –y acotado restrictivamen-*

obligaciones fiscales correspondiente. Hoy es una realidad social la existencia de despachos colectivos de abogados, asesorías y consultorías, que no operan como el clásico abogado individual, y por otro lado la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse a la intervención de un pleito, de manera que el campo de los servicios profesionales se ve notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio, con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales. *La Ley permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas, siendo legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional (persona física), actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, con mayor o menor recursos humanos y materiales, que es una opción legítima, y no siempre una simulación para realizar una elusión ilícita,* y ello para realizar una prestación de servicios de Abogacía de Asesoramiento, Consultoría jurídica, económica, etc., no siendo determinante tales medios, pues el conjunto de tales medios materiales y personales, suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada, que no es otra que la propia del asesoramiento, captación de clientes, etc. [...] (la cursiva es nuestra). (Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 87/2015, de 6 de febrero, rec. núm. 287/2011 –NFJ057680–, fundamento cuarto. *Vid.*, también, la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 86/2015, de 6 de febrero, rec. núm. 305/2011 –NFJ057766–).

³ No obstante, ni siquiera ello es un razonamiento plenamente aceptado entre la doctrina. En este sentido, García Novoa concluye al respecto que

declarar que un acto o hecho es simulado es un ejercicio de calificación, no de interpretación. Por ello, al moverse la interpretación de la norma y la determinación de la simulación en planos diferentes (planos que, no obstante, pueden interactuar), sí cabría admitir casos hipotéticos en que el particular alegase que ha actuado amparado por una interpretación razonable de la norma. Verbigracia, porque crea que tal interpretación le legitima a crear una determinada sociedad o a formalizar un negocio para aprovechar, por ejemplo, una ventaja o beneficio fiscal (Cfr., García Novoa, 2020, p. 53).

⁴ Y, con anterioridad, la Sentencia del TS 1137/2021, de 16 de septiembre (rec. núm. 5052/2019 –NFJ088096–).

te en el auto de admisión al puro problema de la interpretación razonable de la norma– [...] la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) *La simulación*, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, *al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos* –tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años–, *excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición* (inconciliable con la simulación). *Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados [...]* En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una *contradicción insalvable*, pues *o bien no hay simulación* –cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña– *o, de haberla*, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, *ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito*.

2) *La simulación negocial* –institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles– *es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición* –si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar–.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior –que ahora se completa y extiende–, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Y ahora reiteramos tal doctrina, *afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición –de naturaleza invencible– para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados*, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

3) [...] Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, *nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que*, en el seno de una actividad económica de importante volumen y de amplios medios materiales y personales, *se pudiera razonablemente dudar de que*, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al obligado tributario –lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades– *se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error*, que solo podemos considerar concurrente

al caso a los exclusivos efectos dialécticos, *no podría ser reputado invencible en modo alguno*, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido (Sentencia del TS de 7 de diciembre de 2021, rec. núm. 380/2020 –NFJ088098–, fundamento cuarto) (la cursiva es nuestra).

Entonces y de acuerdo con esta doctrina legal, en los supuestos de simulación negocial intersocietaria (y, en general, en cualquier supuesto de simulación tributaria) no hay cabida para considerar con efectos exculpatorios que el obligado tributario actuó convencido de obrar lícita, aunque equivocadamente. En nuestra opinión, esta extensión complementaria y automática de la argumentación confeccionada para los casos de interpretación razonable de la norma tributaria a supuestos de error de prohibición adolece del vicio que se pretende erradicar; es decir, que resulta incongruente.

Como trataremos poner de manifiesto en el siguiente epígrafe, la línea divisoria entre un comportamiento lícito y otro elusorio en supuestos de simulación fiscal dista de ser sencilla y clara; y, por lo mismo, no se puede excluir tajantemente el reconocimiento del error de prohibición en casos concretos.

3. Comentario crítico

1. La prestación de servicios a través de sociedades profesionales, ¿es una economía de opción?

Sin duda alguna nos encontramos ante una actividad lícita, permitida por el ordenamiento siempre que los referidos servicios se presten a través de la sociedad profesional. La economía de opción en el derecho tributario viene siendo entendido como el legítimo derecho con que cuentan los obligados tributarios para desarrollar (planificar) sus actividades de la manera que les resulte menos oneroso desde una perspectiva fiscal; y encuentra su causa jurídica en el principio de autonomía de la voluntad; conforme al cual «los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones *que tengan por conveniente*, siempre que *no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público*» (la cursiva es nuestra) (art. 1.255 Código Civil).

De acuerdo con dicho principio los particulares pueden autorregular sus propios objetivos e intereses sin más limitaciones que las legalmente previstas. Es, por tanto, una vinculación al ordenamiento *de contenido negativo* que, en esencia, posibilita cualquier tipo de contratación (típica o atípica) en tanto no contravenga el marco legal. En este caso, además, nos encontramos ante el marco negocial típico de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales; que:

[...] consagra expresamente la posibilidad de constituir sociedades profesionales *stricto sensu*. Esto es, sociedades externas para el ejercicio de las actividades pro-

fesionales a las que se *imputa tal ejercicio realizado por su cuenta y bajo su razón o denominación social*. En definitiva, la sociedad profesional objeto de esta Ley es aquella que se *constituye en centro subjetivo de imputación* del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social (exposición de motivos de la Ley 2/2007) (la cursiva es nuestra).

Por tanto, nuestro ordenamiento las contempla y las regula; de ahí que, en principio, no deban suscitar suspicacias incluso cuando se instrumentan también (sin perjuicio de otro tipo de consideraciones) con base en la consecución de unos objetivos fiscales, siempre (eso sí) que sean *centros auténticos de imputación* de los servicios que prestan. Entre dichos objetivos se puede encontrar la concreción de una estructura de planificación que palíe la progresividad resultante de una tributación en la base imponible del IRPF del profesional. Su reconocimiento explícito, ¿comporta inexorablemente que nos encontremos ante una práctica elusoria?

En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión es negativa. No hay que confundir (como ocurre con relativa frecuencia en el argumentario de la Administración tributaria, que sorprendentemente ha calado en la doctrina de muchos tribunales de justicia) entre la *causa* del contrato y los *móviles subjetivos* que subyacen en el mismo⁵. De forma que si el profesional ha decidido (en el marco de su autonomía de la voluntad) articular su actividad a través de una entidad, prestando efectivamente los servicios por medio de la misma, no deberían oponerse problemas para el reconocimiento de la referida estructura negocial (típica), aunque entre las motivaciones consideradas se hallen las tributarias. Cuestión distinta sería la

⁵ Y así lo tiene reconocido el TS (Sala de lo Civil), entre otras, en la Sentencia 435/2021, de 22 de junio (rec. núm. 3677/2018 –NCJ065593–):

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 (art. 1261-3.º) y otras de causa del contrato (arts. 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, 8 abril 1992, 83/2009, de 19 de febrero y 82/2020, de 5 de febrero, entre otras). Por tanto, *los móviles, deseos y expectativas que hayan 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*. Solo 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 (Sentencia 163/2021, de 23 de marzo) (Sentencia del TS de 22 de junio de 2021, rec. núm. 3677/2018 –NCJ065593–, fundamento noveno) (la cursiva es nuestra).

construcción de un genuino *casarón* (la sociedad profesional), que no prestase servicio profesional alguno y que no tuviese otro objetivo que la disminución de la carga tributaria del profesional; pues en tal caso, las motivaciones subjetivas del obligado tributario sí integrarían la causa (ilícita) del contrato societario, dejando expedita la reacción antielusoria.

En consecuencia, siempre que la sociedad profesional desarrolle su objeto social, no estará justificada la reacción regularizatoria de la Administración tributaria. Prueba adicional de ello es el régimen fiscal, que finalmente se encuentra vigente para las sociedades profesionales se cifra no en la operatividad del instituto de la simulación, sino en la pura y simple imputación de rendimientos de la sociedad al socio profesional; tal y como se establece en el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)⁶.

2. ¿La simulación es el expediente técnico adecuado para regularizar a las sociedades profesionales por los servicios prestados por sus profesionales?

Como regla general, en los casos en que la Administración tributaria regulariza a las sociedades profesionales por considerar que sus servicios no son prestados por ellas, sino por sus socios-profesionales, recurre al instituto de la simulación (art. 16 LGT), al entender que existe una divergencia entre la voluntad interna (la verdadera, consistente en que los servicios son prestados por el profesional) y la externa (falsaria, que pretende hacer creer que la sociedad profesional es la prestadora de los servicios), que habilitaría gravar el hecho imponible «efectivamente realizado» (art. 16.1 LGT), imputando los honorarios procedentes de los servicios realizados en la base imponible del IRPF del profesional; tal y como ocurre en la sentencia del TS que estamos comentando.

⁶ Artículo 18.6 de la LIS:

A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos: a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. b) *Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.* c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales (la cursiva es nuestra).

Ahora bien, cabe plantearse si se trata del cauce adecuado o si, por el contrario, resulta más acertado acudir a otros mecanismos antielusorios, ya sea la calificación (ex art. 13 LGT) o el conflicto en aplicación de la norma tributaria (ex art. 15 LGT). Repárese que la simulación exige una disparidad de voluntades. Sin embargo, en el supuesto de que el profesional decida constituir una sociedad para prestar servicios a través de ella (por la causa o motivaciones que fueran) no existe en propiedad un conflicto de voluntades; al contrario, la voluntad es única, tanto la interna como la exteriorizada (en un caso realmente elusorio: constituir una sociedad que facture los servicios prestados por el profesional). Y en este sentido nos hemos manifestado con anterioridad⁷ y han manifestado otros autores⁸.

Por otra parte, la Sala Tercera del Alto Tribunal no ha dudado en defender que la aplicación de los mecanismos antielusivos de alcance general (como la calificación, el conflicto y la simulación) no son de uso libérrimo para la Administración tributaria, sino que los mismos se encuentran supeditados a la verificación de unos presupuestos concretos que condicionan y legitiman su activación⁹. En consecuencia –como destaca García Berro–,

⁷ En su día ya expusimos que

es la *artificiosidad* el elemento fundamental sobre el que se estructura el conflicto, no la ocultación o el engaño. Los actos o negocios realizados son *realmente queridos* por las partes y, en su virtud, son los *expuestos* al tráfico jurídico. En otras palabras (y frente a la simulación) en el conflicto no hay una disociación entre la voluntad pretendida por los operadores jurídicos y la voluntad manifestada; pues ambas son coincidentes. Por el contrario en la simulación tributaria [...] sí existe una bifurcación de voluntades [...]. Por un lado se encuentra la voluntad oculta (que es la realmente querida por las partes) y, por otro, la publicitada a terceros (que es falsa) (García Díez, 2018, pp. 661-662).

⁸ Efectivamente, en opinión de Pedreira Menéndez

[...] no cabe hablar de simulación cuando un profesional constituye una sociedad profesional al amparo de lo previsto en la legislación mercantil, aunque sea el único socio profesional, ya que hay un valor añadido mercantil que no puede ser negado al adoptar esta decisión: separación de patrimonio profesional y personal, limitación de responsabilidad, etc. La propia normativa mercantil reconoce la existencia de las sociedades profesionales en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, lo que no puede hacer el ordenamiento tributario es impedir la existencia de las mismas por la vía de hecho de negarles su correspondiente régimen fiscal, amparándose en argumentos vacíos de razón y me atrevería a decir que hasta falsos (Cfr., Pedreira Menéndez, 2022, p. 141).

⁹ Y así reconoce en la Sentencia del TS 904/2020, de 2 de julio (rec. núm. 1429/2018 –NFJ086714–):

Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la «calificación» tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación. Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le

las distintas fórmulas que la LGT contempla para regularizar la situación tributaria, en función de la conducta del contribuyente, no son intercambiables conforme a libre criterio o mejor conveniencia operativa de la Administración comprobadora, sino que esta debe actuar en cada situación ajustándose a las exigencias previstas en el precepto legal que sea aplicable al caso específico, a la vista de sus características (García Berro, 2021, p. 5-7).

Pues bien, bajo estas premisas hay lugar a plantearse si no sería más certero acudir en tales casos al expediente del conflicto en aplicación de la norma tributaria, en lugar de recurrir a la simulación. En los supuestos en que la Administración tributaria funda una hipótesis regularizatoria basada la prestación de servicios por parte del profesional y no de la sociedad, lo que tendríamos no es una confrontación de voluntades, sino un uso *artificial* del ordenamiento (concretado en la creación de una sociedad carente de un objeto social real, más allá de la pura facturación) que tiene por objeto minorar la tributación, incluyendo los rendimientos procedentes de la prestación de servicios profesionales en la base imponible del impuesto sobre sociedades (norma de cobertura), en vez de integrarlos en la base imponible del IRPF del profesional (norma eludida)¹⁰. En nuestra opinión, por tanto, el esquema regularizador de estos casos se adecua al propio del conflicto (antaño fraude de ley tributaria) y no al de la simulación.

3. La interposición ficticia de sociedades profesionales, ¿un supuesto de simulación absoluta o relativa?

Aunque hemos mostrado nuestras dudas sobre la corrección de regularizar estos casos de interposición ficticia de sociedades profesionales a través del instituto de la simulación, lo cierto es que la jurisprudencia lo ha venido aceptado sin ambages.

Ahora bien, cuestión distinta es determinar si se trata de supuesto de simulación absoluta o relativa. En el caso analizado por la sentencia de instancia, que casa el TS en la sentencia aquí comentada, se decanta por una simulación relativa o «parcial». Concretamente el TSJ de Ca-

bastaría con «calificar» las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y «ajustarlas» a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadoras (recordemos, solo de los «actos, hechos o negocios») sería prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable (fundamento cuarto) (la cursiva es nuestra).

¹⁰ Pues como reconoce el TS

es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquel el negocio o negocio realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma («norma de cobertura»), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto («norma defraudada») (Sentencia del TS de 2 de julio de 2020, rec. núm. 1429/2018 –NFJ086714–, fundamento tercero).

taluña concluye que los servicios declarados por BERSENAT y prestados a ALTA PARTNERS, en realidad fueron realizados por don Teodosio y se los imputa a dicho obligado tributario. Sin embargo, cabe plantearse si nos encontramos ante un supuesto de simulación absoluta.

Para abordar la cuestión, hay que remitirse al argumentario regularizador que emplea la Administración tributaria y se reconoce en la Sentencia del TSJ de Cataluña 2791/2020, de 30 de junio (rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–), para sostener la existencia de una simulación relativa:

[...] 1. *No consta documentación alguna que justifique los ingresos de la actora, procedentes de ALTA PARTNERS, a no ser la propia factura emitida contra esta. Durante los años 2008 y 2009 la totalidad de facturas emitidas por prestaciones de servicios los son precisamente a ALTA PARTNERS, SL. No se ha aportado justificante alguno de los trabajos realizados, emails, correo, documentos, informes, proyectos, o cualquier otro escrito que justifique la existencia de los trabajos efectivamente facturados, sin que, por otro lado, de la propia factura, genérica, pueda deducirse detalle alguno respecto a los trabajos que se cobran. Este es el indicio que esta sala considera más notorio.*

2. La propietaria de las participaciones de la actora desde 2005 es EBERCA XXI, SL, que no tiene estructura alguna y que no realiza actividad de tipo alguno, siendo administradores de EBERCA D. Teodosio y su cónyuge, siendo su domicilio el mismo que el de la familia Teodosio Felisa.

3. La actora no tiene local propio para ejercer la actividad, utilizando las oficinas de ALTA PARTNER, SL de la Avda. Diagonal, 399, ppal. 2.

4. A su vez el Sr. Teodosio ejerce como administrador solidario de ALTA PARTNERS, SL a través de EBERCA XXI, SL, prestando a su vez servicios como trabajador de ALTA PARTNERS, SL.

5. BERSENAT no tiene trabajadores propios, a excepción de D. Teodosio, ni medios materiales ni infraestructura para el ejercicio de la actividad de asesoramiento. Aun cuando se haya manifestado ante la AEAT la existencia durante los ejercicios 2008 y 2009 de un puesto de administrativo, no se ha aportado contrato de trabajo ni justificación alguna de la labor realizada, ni tampoco el pago de sus servicios.

6. Tampoco se observa que BERSENAT haya subcontratado servicios de asesoramiento a terceros, constando únicamente la subcontratación de la gestión del alquiler y de gestión administrativa de tres inmuebles propiedad de la actora.

7. *D. Teodosio es la única persona en el ámbito de la empresa que tiene la titulación necesaria para prestar servicios de asesoramiento, al ser consultor empresarial con máster en la escuela de negocios IESE, según el mismo manifiesta en la diligencia núm. 10 practicada por la Inspección en fecha 10 de octubre de 2014 (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento quinto) (la cursiva es nuestra).*

Pues bien, en este caso, el referido caudal probatorio si algo acredita es la existencia de un supuesto de simulación absoluta y no relativa. Es decir, que BERSENAT realmente no ha prestado servicio alguno a ALTA PARTNERS; puesto que la «única» prueba existente de dichos servicios son las facturas radicalmente falsas emitidas por BERSENAT a ALTA PARTNERS, sin soporte documental adicional alguno del que pueda inferirse que existido prestación de servicios entre ambas entidades (como reconoce el TSJ de Cataluña, «No se ha aportado justificante alguno de los trabajos realizados, emails, correo, documentos, informes, proyectos, o cualquier otro escrito que justifique la existencia de los trabajos efectivamente facturados, sin que, por otro lado, de la propia factura, genérica, pueda deducirse detalle alguno respecto a los trabajos que se cobran»).

Entonces, solo se ha acreditado que BERSENAT no ha prestado servicio alguno, pero no se ha probado que se haya prestado algún servicio por parte del profesional (don Teodosio) a ALTA PARTNERS (solo se ha manifestado que «D. Teodosio es la única persona en el ámbito de la empresa que tiene la titulación necesaria para prestar servicios de asesoramiento»). Y ello se corresponde con la simulación absoluta; y, consecuentemente, detrás de las (falsas) facturas de BERSENAT, se concluye con naturalidad que *no habría nada*.

En consecuencia, se recurre indebidamente a la simulación relativa precisamente para imputar unos servicios profesionales a la persona física (don Teodosio), cuya realidad no se encuentra acreditada por ninguna parte. Es más, se obvian dos circunstancias que conducen derechamente en este caso a la simulación absoluta. En primer lugar, que la única entidad prestataria de servicios profesionales frente a terceros es ALTA PARTNERS, habida cuenta de que es la sociedad que cuenta con medios materiales y humanos para la prestación de dichos servicios. Y, en segundo lugar, que don Teodosio ostenta la doble condición de «administrador solidario de ALTA PARTNERS SL y [es] uno de los profesionales que prestaba sus servicios en esta empresa percibiendo por ello remuneraciones del trabajo personal» (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento segundo).

Por tanto, si se quieren imputar tales servicios profesionales a don Teodosio se debería, primero, acreditar la existencia de los mismos. Y, segundo, que fueron prestados precisamente por dicho profesional (en detrimento de otros profesionales en nómina de ALTA PARTNERS). Sin embargo, tales extremos se orillan al recurrir (improcedentemente) el régimen de la simulación relativa, posibilitando la imputación incircunstanciada de honorarios profesionales a don Teodosio.

No hay duda de que la tesis aquí defendida (supuesto de simulación absoluta) traslada la regularización, no al IRPF del profesional (como hizo la Inspección en el caso analizado a través de la simulación relativa), sino a la base imponible del impuesto sobre sociedades de ALTA PARTNERS, minorando su onerosidad frente a la simulación relativa sustentada por la Administración tributaria. En cualquier caso, la determinación de encontrarnos ante un caso de simulación absoluta o relativa será una cuestión de prueba, que deberá ser valorada individualizadamente.

4. La sociedad profesional interpuesta comete, en su caso, ¿una infracción tributaria de dejar de ingresar o una infracción tributaria por emitir facturas falsas o falseadas?

La calificación infractora en este caso también resulta peculiar. Se sanciona a BER-SENAT por una infracción tributaria de dejar de ingresar, del artículo 191 de la LGT (*vid.*, Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento séptimo), cuando la prueba de cargo que queda cabalmente acreditada es la comisión de una conducta antijurídica diferente: la emisión de facturas falsas. Por tanto, la infracción cometida por la sociedad profesional interpuesta sería más bien la prevista en el artículo 201 de la LGT, consistente en «la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados» (art. 201.3 LGT).

Y, en su caso, la infracción tributaria por dejar de ingresar debería imputarse o bien al socio profesional (don Teodosio) en el caso de considerar que nos encontramos ante una situación de simulación relativa. O bien al sujeto pagador de los (inexistentes) servicios (en nuestro caso, ALTA PARTNERS), si se concluye que estamos ante un caso de simulación absoluta.

5. La simulación tributaria, ¿excluye del plano el error de prohibición?

Hemos visto como el TS, en la sentencia comentada, extiende *mutatis mutandis* la doctrina legal que sostiene en supuestos de simulación la inaplicabilidad de la interpretación razonable de la norma tributaria como causa excluyente de responsabilidad infractora, a los casos en los que se invoque el error de prohibición. Asimismo, hemos manifestado nuestra opinión crítica con tal interpretación; puesto que no consideramos inverosímil que en situaciones concretas el obligado tributario actúa convencido de que su proceder (aunque sea equivocadamente) es correcto. Y, más concretamente, no resulta descabellado pensar en hipótesis en que un profesional (ya sea un médico, un arquitecto, un ingeniero, etc.) facture a través de una sociedad, pensando que su comportamiento es lícito y que no está obrando incorrectamente; tal y como ocurre en la sentencia de instancia que finalmente casa la sentencia del TS aquí referenciada, cuando sostiene que:

[...] la Sala considera que no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y si solo *la creación de una realidad puramente nominal*, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo que permite apreciar *un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública* (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento séptimo) (la cursiva es nuestra).

Somos de la opinión de que serán los casos particulares los que, en función de las singularidades que presenten, darán lugar a la apreciación (o no) del error de prohibición (qué duda cabe de que el mismo será de más difícil reconocimiento en ciertas situaciones par-

ticularmente tratándose de profesionales del derecho, del asesoramiento fiscal, etc.). Pero en modo alguno somos partidarios de soslayar de plano tal hipótesis. No en vano, como tiene reconocido el propio TS en

la STS 1710/2020, de 11 de diciembre (rca. 872/2019), evocando la STS 1802/2019, de 17 de diciembre, rca. 6108/2017, «*resulta difícil juzgar en abstracto toda la casuística que las sociedades profesionales puede producir y que es harto complicado establecer una doctrina general sobre cuándo la actividad de tales sociedades responde a los parámetros de lo que se conoce como economía de opción y cuándo –por el contrario– tales sociedades pueden llegar a ser instrumentos directamente encaminados a eludir el pago de los tributos que resultan legalmente exigibles*» (Sentencia del TS de 8 de octubre de 2021, rec. núm. 2659/2020 –NFJ083876–, fundamento tercero) (la cursiva es nuestra).

Al amparo de tales dificultades de diferenciación, la vía del error de prohibición debería quedar expedita. Y si bien es cierto que en determinados casos su operatividad puede resultar muy cuestionable (piénsese, por ejemplo, en sociedades profesionales dedicadas al asesoramiento jurídico¹¹...); en otros su eficacia exculpatoria no debería desdeñarse automáticamente.

Cuestión distinta es la valoración sobre la *invencibilidad del error*, teniendo en cuenta que solo el que reúna el carácter de *invencible* será plenamente exculpatorio, tal y como se establece en el artículo 14.3 del CP¹². Por el contrario, si el error fuera *vencible* dicho alcance y eficacia sería más limitado, ya que únicamente obligaría a una reducción de la sanción tributaria a imponer; que en la esfera sancionadora debería neutralizar el reconocimiento (como criterio calificadorio agravatorio de la conducta infractora) del uso de «medios fraudulentos» consistente en

¹¹ Sentencia del TS 1137/2021, de 16 de septiembre (rec. núm. 5052/2019 –NFJ088096–):

Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, *nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que, en el seno de un despacho de abogados de importante estructura profesional y de amplios medios materiales y personales, muy conocido en el sector jurídico y que cuenta entre los servicios que ofrece a sus clientes con una cualificada división de Derecho fiscal, se pudiera razonablemente dudar de que, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al despacho –lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades– se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error, que solo podemos considerar concurrente al caso a los exclusivos efectos dialécticos, no podría ser reputado invencible en modo alguno, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido (fundamento tercero)* (la cursiva es nuestra).

¹² Artículo 14.3 del CP: «El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados».

la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona (art. 184.3 c) LGT) (la cursiva es nuestra).

En cualquier caso, sería conveniente una regulación más pormenorizada de las cláusulas excluyentes de la responsabilidad infractora; particularmente las relativas a las que enervan la culpabilidad; frente a la vigente redacción del artículo 179.2 d) de la LGT, que se comporta, en nuestro régimen sancionador tributario, como un auténtico *cajón de sastre*, en donde ni siquiera está clara la inclusión, el alcance y efectos (por ejemplo) del error de prohibición.

Referencias bibliográficas

- García Berro, F. (2021). Un enfoque nuevo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el concepto de simulación. *Diario La Ley*, 9771, 1-7.
- García Díez, C. (2018). Aspectos fiscales y sancionadores de las sociedades profesionales interpuestas (Un modelo de estructuración societaria bajo sospecha de la Administración tributaria). En E. Monterroso Casado (Dir.), *Responsabilidad Profesional* (pp. 651-723). Tirant lo Blanch.
- García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 37-54.
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Simulación relativa. Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 136-142.

Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración

Carolina Bona Sánchez (autora de contacto)

Profesora titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España)

carolina.bona@ulpgc.es | <https://orcid.org/0000-0002-1765-7637>

Marina Elistratova

Doctora en Turismo, Economía y Gestión. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España)

marina.elistratova@ulpgc.es | <https://orcid.org/0000-0003-1038-7467>

Jerónimo Pérez Alemán

Profesor titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España)

jeronimo.perez@ulpgc.es | <https://orcid.org/0000-0001-6680-5635>

Este trabajo ha sido **finalista** del **Premio «Estudios Financieros» 2022** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedía, don Macario Cámara de la Fuente, doña María José Lázaro Serrano, don Félix Javier López Iturriaga y doña Mercedes Ortega Matesanz.

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

Extracto

Los recientes escándalos corporativos han situado en el punto de mira a las operaciones de préstamos entre partes relacionadas (PPR), acrecentando el interés por su impacto en la calidad de la información contable divulgada por las empresas. En el ámbito académico, la evidencia empírica disponible ha adoptado una perspectiva internacional, centrándose en el contexto asiático. En el presente trabajo analizamos el efecto de los préstamos entre partes relacionadas en la calidad de la información contable en una muestra de empresas cotizadas españolas durante el periodo 2005-2019. Nuestros resultados muestran un efecto negativo de los préstamos entre partes relacionadas en la calidad de la información contable. Estos hallazgos son consistentes con la utilización oportunista de los préstamos entre partes relacionadas por parte de quienes detentan el control efectivo la empresa, lo que conlleva un aumento de sus incentivos a disminuir la calidad de la información contable reportada. Asimismo, proporcionamos evidencia de que la presencia de mujeres en el consejo de administración mitiga el efecto negativo de los PPR en la calidad de la información contable divulgada.

Palabras clave: préstamos entre partes relacionadas; calidad de la información contable; accionistas controladores; diversidad de género.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 08-09-2022

Cómo citar: Bona Sánchez, C., Elistratova, M. y Pérez Alemán, J. (2023). Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 135-164.



Related loans and earnings quality. The moderating role of women on boards

Carolina Bona Sánchez (corresponding author)

Marina Elistratova

Jerónimo Pérez Alemán

Abstract

Financial scandals in recent decades have put related loans in the spotlight, increasing the interest on the effect of these transactions on earnings quality. In the academic field, empirical evidence has mainly focused on the Asian context. In the current study, we investigate the effect of related loans on earnings quality in Spanish-listed firms during the period 2005-2019. Our results reveal a negative effect of related loans on earnings quality. These results are consistent with the opportunistic use of related loans by insiders and with the increase in their incentives to reduce the quality of financial reports to mask this opportunistic behaviour. We also provide evidence on the governance role of gender diversity in the considered setting.

Keywords: related loans; earnings quality; controlling shareholders; gender diversity.

Citation: Bona Sánchez, C., Elistratova, M. y Pérez Alemán, J. (2023). Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 135-164.



Sumario

1. Introducción
 2. Revisión de la literatura y formulación de hipótesis
 3. Diseño de la investigación
 4. Resultados empíricos
 - 4.1. Análisis descriptivo
 - 4.2. Análisis multivariante
 5. Análisis de sensibilidad
 6. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Anexo A
- Anexo B

Nota: Los autores agradecen el apoyo financiero recibido por el Ministerio de Ciencia e Innovación. Proyecto PID2021-124053OB-I00.



1. Introducción

Los recientes escándalos financieros (Enron, Adelphia, Bankia o Pescanova) han amenazado la confianza de los mercados en la información financiera proporcionada por las empresas. En el centro de estos escándalos destaca el importante volumen de préstamos entre partes relacionadas (PPR). Es por ello que dichas transacciones han suscitado el interés de académicos, políticos y otros grupos de interés, convirtiéndolo en una de las prioridades a nivel internacional.

Aunque los PPR pueden ser transacciones eficientes e incluso cruciales para la supervivencia de la empresa en contextos de escaso desarrollo institucional en los que la financiación externa es incierta y/o costosa o durante una crisis financiera (Chang y Hong, 2000; Berglöf y Perotti, 1994), trabajos previos enfatizan el riesgo que pueden conllevar este tipo de operaciones, ya que suponen una potencial herramienta a disposición de los accionistas controladores para la expropiación de rentas a los propietarios minoritarios (Berkman *et al.*, 2009; Johnson *et al.*, 2000). En efecto, existe evidencia anecdótica abundante en este sentido. Así, por ejemplo, el cuantioso préstamo de WorldCom a su consejero delegado, Bernard J. Ebbers, supuso la mayor cantidad de dinero prestada por una empresa cotizada a uno de sus consejeros (Moberg y Romar, 2003). En el caso Adelphia, los fundadores de la empresa, quienes eran al mismo tiempo accionistas mayoritarios de la misma, fueron acusados de extraer importantes cuantías de la compañía a través de garantías fraudulentas entre partes relacionadas (SEC, 2002). En el escándalo de Abengoa, un caso más reciente y cercano, existían ciertos créditos y garantías de considerable cuantía concedidas a Inversión Corporativa, entidad propiedad tanto de la familia fundadora como del accionista mayoritario (Patiño y Onrubia, 2015).

Sin embargo, los estudios previos que analizan la relación entre los PPR y la calidad de la información contable (Rahmat, Ahmed y Lobo, 2020; Rahmat, Muniandy y Ahmed, 2020) adoptan una perspectiva internacional, lo que dificulta la interpretación de los resultados debido a la complejidad que conlleva la distinción de los efectos a nivel empresa de los efectos a nivel país (King y Santor, 2008; Miller, 2004).

España es, además, un escenario interesante para analizar el efecto de los PPR en la calidad de la información contable divulgada por las empresas, ya que, mientras en ciertas jurisdicciones como EE. UU., India, Hong Kong o Malasia los préstamos a directivos

y/o accionistas mayoritarios están prohibidos (OCDE, 2012; Rahmat, Muniandy y Ahmed, 2020), estas transacciones son las más frecuentes y cuantiosas de todas las transacciones entre partes relacionadas realizadas por las empresas cotizadas no financieras españolas. En concreto, este tipo de transacciones internas suponen el 37 % del total de dichas operaciones, constituyendo el 2,77 % del total de activos de estas empresas. Este último dato es relevante si lo comparamos con las transacciones entre partes relacionadas de carácter operativo (compra y venta de productos y servicios) que apenas llegan a representar el 1,56 % del total del activo de dichas empresas. Asimismo, el contexto institucional español se caracteriza por una débil protección de los inversores externos, un escaso riesgo de litigio y por la presencia de accionistas dominantes que detentan el control efectivo de la empresa (Djankov *et al.*, 2008; La Porta *et al.*, 1998). Este entorno puede incrementar los incentivos de estos accionistas para utilizar los PPR en beneficio propio y a expensas de la riqueza de los accionistas minoritarios, puesto que la débil protección del inversor y el bajo riesgo de litigio reducen la probabilidad de que el comportamiento oportunista de los accionistas dominantes se persiga y penalice eficazmente.

En este contexto, en el presente trabajo analizamos el efecto de los PPR en la calidad de la información contable suministrada utilizando para ello una muestra de empresas cotizadas no financieras a lo largo del periodo 2005-2019. Nuestros resultados evidencian una mayor tendencia a la manipulación y una menor capacidad informativa de los resultados contables a medida que aumenta la cuantía de PPR. Estos hallazgos son consistentes con la explicación oportunista, en virtud de la cual los accionistas controladores aumentan sus incentivos a la alteración de los resultados contables para evitar las consecuencias adversas asociadas a la utilización de los PPR con fines oportunistas. Adicionalmente, nuestro análisis muestra que la presencia de mujeres en el consejo de administración se erige como un mecanismo de gobierno eficaz en relación con las políticas de divulgación de información financiera en presencia de PPR.

Nuestro trabajo contribuye a la literatura precedente de diferentes formas. En primer lugar, complementa los resultados de trabajos precedentes a nivel internacional mediante la consideración del efecto de los PPR en la calidad de la información contable en un país de Europa continental. De este modo, el diseño de nuestra investigación permite separar de forma eficaz los resultados a nivel empresa de los obtenidos a nivel país. Más aún, mientras los trabajos centrados en el este asiático analizan una muestra de empresas con claro predominio de transacciones entre la empresa y sus filiales (Rahmat y Ali, 2016), nuestro trabajo se centra en los préstamos entre la empresa y sus directivos/accionistas significativos, al ser estas las operaciones entre partes relacionadas más relevantes en el contexto de las empresas cotizadas españolas. Esta diferencia es relevante ya que, en función de lo establecido por Kohlbeck y Mayhew (2010) para el contexto norteamericano, la parte relacionada con la que se realiza la transacción interna es relevante al objeto de identificar su probabilidad de oportunismo. Así, los préstamos con directivos/accionistas significativos tienen más probabilidad de beneficiar únicamente a estos, perjudicando la riqueza de los accionistas minoritarios. Por el contrario, los préstamos con filiales tienden a asociarse, en mayor medida,

a un conjunto de transacciones que están dentro del curso normal del negocio (Kohlbeck y Mayhew, 2010, 2017) y cuyo establecimiento responde, por tanto, a razones económicas.

Considerando la importancia de la transparencia para la adecuada toma de decisiones de inversión y el reparto equitativo de la riqueza (Bushman y Smith, 2003), nuestros resultados evidencian que las empresas que realizan PPR deberían ser objeto de una consideración más detallada por parte de los reguladores, puesto que este tipo de operaciones internas pueden perjudicar la calidad de la información contable divulgada y, consecuentemente, producir efectos económicos no deseados. Por último, con este estudio también contribuimos a la literatura previa sobre el papel de los mecanismos del gobierno corporativo en el contexto de las operaciones entre partes relacionadas. En particular, nuestro trabajo refuerza el debate sobre la importancia de la diversidad de género en el consejo de administración en el gobierno de la empresa. En este sentido, hasta donde llega nuestro conocimiento, el presente trabajo constituye el primer estudio que analiza en un contexto europeo continental el efecto moderador de la diversidad de género en la relación entre los PPR y la calidad de la información contable reportada.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma. El segundo apartado se dedica a la revisión de la literatura y a la formulación de hipótesis. En el tercer apartado describimos los aspectos metodológicos de la investigación empírica, mientras que en el cuarto presentamos los resultados obtenidos y en el quinto se expone el análisis de sensibilidad. Finalmente, en el apartado sexto estudiamos el efecto moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración en nuestra relación principal, mientras que en el último exponemos las conclusiones, contribuciones e implicaciones de nuestro estudio.

2. Revisión de la literatura y formulación de hipótesis

Estudios recientes se han centrado en las consecuencias de los PPR sobre la calidad de la información contable reportada (Rahmat, Ahmed y Lobo, 2020; Rahmat, Muniandy y Ahmed, 2020). Así, en un estudio internacional, Rahmat, Muniandy y Ahmed (2020) encuentran que los PPR se asocian a una disminución de la calidad de la información contable reportada. Sus resultados son consistentes con un aumento de los incentivos de los propietarios controladores a manipular la información contable en un intento de oscurecer su actuación, encaminada a la utilización de los PPR con fines oportunistas. En un estudio similar, Rahmat, Ahmed y Lobo (2020) documentan que los PPR reducen la capacidad informativa de los resultados contables. Adicionalmente, sus hallazgos evidencian que, en comparación con otro tipo de operaciones entre partes relacionadas, son precisamente los préstamos las operaciones que reducen, en mayor medida, la capacidad informativa de los resultados contables. Estos últimos resultados son consistentes con la percepción negativa de estas transacciones por parte de los agentes del mercado, que otorgan menor credibilidad a los resultados de las empresas que realizan este tipo de operaciones.

Como puede apreciarse, la literatura que analiza la interrelación entre los PPR y la calidad de la información contable reportada es francamente escasa. Es más, dado que estos estudios poseen un alcance internacional, resulta complejo diferenciar los resultados derivados del efecto empresa de los asociados al efecto país (King y Santor, 2008; Miller, 2004). Asimismo, el estudio de Rahmat, Muniandy y Ahmed (2020) sugiere que las características del entorno institucional, tales como el mayor o menor nivel de protección de los inversores externos, puede condicionar en gran medida el efecto de los PPR en la calidad de la información contable divulgada.

En este sentido, el sistema institucional español proporciona una débil protección a los intereses de los inversores externos y, en consecuencia, favorece la presencia de estructuras de propiedad concentradas (Cuervo, 2002; Djankov *et al.*, 2008; Faccio y Lang, 2002; La Porta *et al.*, 1999; La Porta *et al.*, 1998). La alta riqueza no diversificada de estos accionistas, junto al horizonte de inversión a largo plazo que conlleva la existencia de mercados de capitales con menor grado de liquidez, supone para los propietarios dominantes fuertes incentivos a la supervisión directa del comportamiento oportunista de los directivos en relación con los PPR, lo que a su vez reduce la probabilidad de que tales directivos se comprometan con PPR oportunistas, perjudicando así los intereses de los propietarios controladores. Sin embargo, este escenario es susceptible de aumentar el conflicto de agencia entre propietarios dominantes y accionistas minoritarios, puesto que los primeros pueden implicarse en PPR oportunistas encaminados a la obtención de beneficios privados, en perjuicio de los intereses de los segundos (Berkman *et al.*, 2009; Djankov *et al.*, 2008). En este contexto, las características propias del entorno institucional español, como el bajo riesgo de litigio y la débil protección de los inversores externos (Djankov *et al.*, 2008), así como la debilidad de los mecanismos de gobierno interno, reducen la probabilidad de que la realización de estas transacciones oportunistas por parte de los accionistas controladores se persiga y penalice eficazmente. Por todo ello, los propietarios controladores poseerían incentivos para utilizar los PPR en su propio beneficio, perjudicando los intereses de los propietarios minoritarios. Ello conllevaría, a su vez, mayores alicientes a la hora de alterar los resultados contables al objeto de evitar las consecuencias no deseadas del aumento del escrutinio sobre esta actuación oportunista. De esta manera, la alteración de los resultados contables permitiría a estos accionistas proteger su posición privilegiada, evitando dañar su reputación en un contexto en el que la contratación basada en las relaciones adquiere un protagonismo esencial como modo de obtener recursos (La Porta *et al.*, 2000). Consecuentemente, en línea con esta perspectiva, predecimos una incidencia negativa de los PPR en la calidad de la información contable reportada, por lo que enunciamos la hipótesis de la siguiente forma: los PPR reducen la calidad de la información contable divulgada por la empresa.

3. Diseño de la investigación

La muestra inicial se compone de 1.199 observaciones empresa/año correspondientes a un total de 99 empresas no financieras cotizadas españolas en el periodo 2005-2019. La

muestra se inicia en 2005, año en el que las Normas Internacionales de Información Financiera pasan a ser obligatorias para las empresas españolas cotizadas.

La información relativa a los PPR fue recopilada de forma manual a partir de la información suministrada en el Informe Anual de Gobierno Corporativo (IAGC). En línea con el trabajo de Rahmat, Muniandy y Ahmed (2020), hemos definido los PPR como la suma del valor monetario de los préstamos y garantías que realiza la empresa con sus consejeros y accionistas significativos, deflactada por el total del activo (PPR).

En línea con trabajos precedentes, la calidad de la información contable se aproxima a partir de la consideración de dos medidas diferentes, la manipulación contable basada en devengos y la capacidad informativa de los resultados contables (Ali *et al.*, 2007; Bona *et al.*, 2007; Deng *et al.*, 2017; Fan y Wong, 2002; Wang, 2006; Zhao y Chen, 2009). La primera medida de calidad de la información contable se obtiene a partir del valor absoluto de los devengos discrecionales (VADD) siguiendo la metodología propuesta por Jones (1991), modificada por Dechow *et al.* (1996) y Kothari *et al.* (2005). En línea con dicha metodología, un valor reducido de VADD indicaría una mayor calidad de la información contable. La segunda medida de calidad parte de la relación básica existente entre la rentabilidad de las acciones y los resultados contables divulgados, a través de la cual se obtiene el coeficiente que aproxima la credibilidad de la información contable divulgada por la empresa (Fan y Wong, 2002; Bona *et al.*, 2014, 2019). En el anexo A mostramos las ecuaciones básicas que dan lugar a las dos medidas de calidad de la información contable utilizadas.

Asimismo, hemos incluido una serie de variables de control que, en línea con la literatura precedente, podrían influir en la calidad de la información contable reportada (Ali *et al.*, 2007; Bona *et al.*, 2007, 2011; Klein, 2002; Zhao y Chen, 2009). Concretamente, consideramos la estructura de propiedad (PROP), la divergencia entre los derechos de voto y *cash flow* del propietario dominante (DIVERG), el nivel de endeudamiento (DEUDA), el tamaño de la empresa (TAMAÑO), los resultados negativos durante dos años consecutivos (R_NEG), el nivel de crecimiento (MTB), la rentabilidad económica (ROA), el tamaño del consejo de administración (CONS) y el nivel de independencia del consejo de administración (CONS_IND). Hemos obtenido los datos financieros de la base de datos Osiris, mientras que el resto de las variables del IAGC se han generado manualmente. Las definiciones de todas las variables aparecen recogidas en el anexo B.

Para testar la hipótesis hemos estimado las regresiones utilizando el modelo de efectos fijos (EF). Dicho modelo nos permite controlar la endogeneidad que surge como consecuencia de la heterogeneidad no observada¹. Este problema tendría lugar cuando ciertas variables relativas a las características específicas de la empresa, tales como la cultura o la estrategia empresarial, condicionan el efecto de los PPR en la calidad de la información contable.

¹ Todas las regresiones incluyen variables dicotómicas correspondientes al efecto año (λ_t) y el término de error (ϵ_t).

$$VADD_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 PPR_{it} + \alpha_2 PROP_{it} + \alpha_3 DIVERG_{it} + \alpha_4 DEUDA_{it} + \alpha_5 TAMAÑO_{it} + \alpha_6 R_NEG_{it} + \alpha_7 MTB_{it} + \alpha_8 ROA_{it} + \alpha_9 CONS_{it} + \alpha_{10} CONS_IND_{it} + \lambda_j + \varepsilon_i \text{ (Ec. 1)}$$

$$CAR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 R_NET_{it} + \alpha_2 PPR_{it} * R_NET_{it} + \alpha_3 PROP_{it} * R_NET_{it} + \alpha_4 DIVERG_{it} * R_NET_{it} + \alpha_5 DEUDA_{it} * R_NET_{it} + \alpha_6 TAMAÑO_{it} * R_NET_{it} + \alpha_7 R_NEG_{it} * R_NET_{it} + \alpha_8 MTB_{it} * R_NET_{it} + \alpha_9 ROA_{it} * R_NET_{it} + \alpha_{10} CONS_{it} * R_NET_{it} + \alpha_{11} CONS_IND_{it} * R_NET_{it} + \lambda_j + \varepsilon_i \text{ (Ec. 2)}$$

4. Resultados empíricos

4.1. Análisis descriptivo

En la tabla 1 incluimos los estadísticos descriptivos para las variables consideradas en nuestro estudio. Así, en el panel A mostramos que el valor promedio de VADD, CAR y PPR es 0,098, -0,022, y 0,014, respectivamente. En el panel B presentamos la matriz de correlaciones de todas las variables. Dado que algunas variables presentan correlaciones que podrían considerarse elevadas, en el panel C presentamos un test que nos permite comprobar si nuestros modelos presentan problemas de multicolinealidad. Concretamente, calculamos el factor de inflación de la varianza (FIV) para cada variable independiente incluida en nuestros análisis. Como se puede observar, los valores están bastante alejados del 5, valor crítico a partir del cual habría que considerar la existencia de problemas de multicolinealidad (Studenmund, 1997).

4.2. Análisis multivariante

El modelo 1 (tabla 2) muestra el efecto de los PPR en la manipulación contable, medida como VADD. Así, se puede observar que los PPR presentan una incidencia positiva y estadísticamente significativa ($\alpha_1 = 0,164$, $t = 3,15$), mostrando que, a medida que se incrementan los PPR, mayor será la manipulación contable y, por tanto, menor será la calidad de la información contable reportada. El modelo 2 (tabla 2) determina el efecto de los PPR en la capacidad informativa de los resultados contables. Los resultados indican que los PPR inciden de forma negativa y estadísticamente significativa en la capacidad informativa de los resultados contables ($\alpha_2 = -1,740$, $t = -5,03$), mostrando, también en este caso, una menor calidad de la información contable para las empresas que realizan este tipo de operaciones entre partes relacionadas. De esta manera, estos resultados son consistentes con el aumento de los incentivos a la opacidad por parte de los accionistas controladores, al objeto de enmascarar, a través de la información contable reportada, la utilización oportunista de los PPR.

En cuanto a las variables de control, nuestros resultados son consistentes con los obtenidos en los trabajos precedentes (Ali *et al.*, 2007; Bona *et al.*, 2011; Klein, 2002; Wang, 2006). De esta forma, el modelo 1 (tabla 2) revela que la divergencia entre los derechos de voto y *cash flow* (DIVERG) en manos del accionista controlador, el nivel de endeudamiento (DEUDA), la rentabilidad (ROA) y los resultados negativos durante dos años consecutivos

(R_NEG) inciden positivamente en el valor absoluto de los devengos discrecionales. Asimismo, el tamaño del consejo de administración (CONS) incide negativamente. Por su parte, el modelo 2 (tabla 2) muestra que las mayores oportunidades de crecimiento (MTB) y el porcentaje de consejeros independientes (CONS_IND) inciden positivamente en la capacidad informativa de los resultados contables, mientras que la divergencia y los resultados negativos durante dos años (R_NEG) inciden negativamente.

Tabla 1. Análisis descriptivo

Panel A					
Variables	Media	D. T.	Percentil 25	Mediana	Percentil 75
VADD _{it}	0,098	0,097	0,034	0,071	0,129
CAR _{it}	-0,022	0,400	-0,220	0,010	0,200
R_NET _{it}	-0,042	0,375	0,004	0,048	0,081
PPR _{it}	0,014	0,047	0	0,001	0,002
DIVERG _{it}	3,631	6,463	0	0	4,858
DEUDA _{it}	0,658	0,225	0,513	0,665	0,800
TAMAÑO _{it}	13,380	2,013	11,841	13,302	14,771
MTB _{it}	2,524	3,738	0,933	1,689	3,077
ROA _{it}	0,023	0,095	0,002	0,027	0,059
CONS _{it}	2,302	0,326	2,079	2,303	2,485
CONS_IND _{it}	0,371	0,1662	0,250	0,333	0,500
Variables dicotómicas					Porcentaje
PROP _{it}					62,46 %
R_NEG _{it}					89,65 %

Panel B. Matriz de correlación

	CAR _{it}	PPR _{it}	R_NET _{it}	PROP _{it}	DIVERG _{it}	DEUDA _{it}
VADD _{it}	0,006	0,159***	-0,046	0,001	0,001	0,161***



Panel B. Matriz de correlación

	CAR_{it}	PPR_{it}	R_NET_{it}	$PROP_{it}$	$DIVERG_{it}$	$DEUDA_{it}$
▶						
CAR_{it}		-0,050*	0,224***	0,016	-0,005	-0,145
PPR_{it}			-0,131***	-0,025	-0,025	0,154***
R_NET_{it}				-0,002	0,007	-0,346***
$PROP_{it}$					0,272***	0,038
$DIVERG_{it}$						0,042
	$TAMAÑO_{it}$	R_NEG_{it}	MTB_{it}	ROA_{it}	$CONS_{it}$	$CONS_IND_{it}$
$VADD_{it}$	-0,114***	0,109***	0,017	-0,056*	-0,157***	0,008
CAR_{it}	0,192***	-0,175***	0,099***	0,226***	-0,005	0,057**
PPR_{it}	-0,067**	0,207***	0,047	-0,134***	-0,035	-0,011
R_NET_{it}	0,263***	-0,551***	0,103***	0,645***	0,093***	0,070**
$PROP_{it}$	-0,029	0,032	0,031	-0,003	-0,068**	-0,192***
$DIVERG_{it}$	0,031	-0,012	-0,025	0,031	0,016	-0,126***
$DEUDA_{it}$	0,006	0,298***	-0,020	-0,389***	0,112***	-0,035
$TAMAÑO_{it}$		-0,353***	0,257***	0,325***	0,597***	0,161***
R_NEG_{it}			-0,130***	-0,454***	-0,193***	-0,054*
MTB_{it}				0,324***	0,025	-0,025
ROA_{it}					0,064**	0,031
$CONS_{it}$						-0,115***

Panel C. Test de multicolinealidad

	Devengos discrecionales	Capacidad informativa
PPR_{it}	1,05	1,06
R_NET_{it}		1,93

▶



Panel C. Test de multicolinealidad

	Devengos discretos	Capacidad informativa
▶		
$PROP_{it}$	1,14	1,14
$DIVERG_{it}$	1,10	1,10
$DEUDA_{it}$	1,25	1,28
$TAMAÑO_{it}$	2,36	2,22
R_NEG_{it}	1,61	1,71
MTB_{it}	1,25	1,25
ROA_{it}	1,86	2,30
$CONS_{it}$	1,92	1,87
$CONS_IND_{it}$	1,25	1,24

Tabla 2. Los PPR y la calidad de la información contable

	Modelo 1 (Ec. 1)	Modelo 2 (Ec. 2)
PPR_{it}	0,164*** (3,15)	
R_NET_{it}		1,069*** (3,59)
$PPR_{it} * R_NET_{it}$		-1,740*** (-5,03)
$PROP_{it}$	0,005 (0,42)	
$PROP_{it} * R_NET_{it}$		0,188 (1,38)





	Modelo 1 (Ec. 1)	Modelo 2 (Ec. 2)
►		
DIVERG _{it}	0,001*	
	(1,80)	
DIVERG _{it} *R_NET _{it}		-0,023***
		(-3,77)
DEUDA _{it}	0,072***	
	(2,93)	
DEUDA _{it} *R_NET _{it}		0,070
		(1,59)
TAMAÑO _{it}	0,015	
	(1,32)	
TAMAÑO _{it} *R_NET _{it}		-0,012
		(-1,15)
R_NEG _{it}	0,018*	
	(1,77)	
R_NEG _{it} *R_NET _{it}		-0,405***
		(-4,77)
MTB _{it}	-0,001	
	(-1,01)	
MTB _{it} *R_NET _{it}		0,017**
		(2,29)
ROA _{it}	0,086*	
	(1,85)	
ROA _{it} *R_NET _{it}		0,338
		(0,13)
►		

	Modelo 1 (Ec. 1)	Modelo 2 (Ec. 2)
▶		
CONS _{it}	-0,062*** (-2,81)	
CONS _{it} *R_NET _{it}		-0,151 (-1,10)
CONS_IND _{it}	0,029 (0,97)	
CONS_IND _{it} *R_NET _{it}		0,006** (2,31)
Constante	0,054 (1,17)	0,051 (1,09)
Año	Sí	Sí
R²	0,08	0,19
N	1.199	1.199

***, **, *: estadísticamente significativo al 1%, 5% y 10%, respectivamente.

5. Análisis de sensibilidad

Con el fin de analizar la robustez de los resultados obtenidos, realizamos a continuación diversos análisis adicionales. Así, primero reestimamos los modelos 1 y 2 utilizando un modelo de estimación alternativo, concretamente el método generalizado de los momentos (MGM) en niveles y en dos etapas. El estimador MGM nos permite utilizar como instrumentos los retardos de las variables independientes de nuestro modelo². Se incorporan las variables

² Para comprobar la consistencia de los resultados obtenidos con el MGM, primero hemos utilizado el estadístico de Hansen para determinar la existencia de correlación entre los instrumentos y los residuos. La hipótesis nula señala la validez de los instrumentos. En segundo lugar, hemos utilizado el estadístico m2 desarrollado por Arellano y Bond (1991) para probar la ausencia de correlación serial de segundo orden en los residuos de la primera diferencia.

relativas a los años y a los sectores como estrictamente exógenas³. Los resultados (modelos 3 y 4 de la tabla 3) están en consonancia con los obtenidos en los modelos 1 y 2 (tabla 2).

Asimismo, con el fin de determinar si nuestros resultados están condicionados por la medida de los PPR, hemos sustituido nuestra variable continua (PPR) por una variable dicotómica (PPR_DIC), que toma el valor 1 si la empresa declara al menos una operación de PPR y 0 en caso contrario. Los resultados se presentan en los modelos 5 y 6 (Tabla 3). También en este caso los resultados se encuentran en consonancia con los modelos 1 y 2 de la tabla 2.

Tabla 3. Los PPR y la calidad de la información contable. Análisis de sensibilidad

	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
PPR_{it}	0,268*** (2,87)			
PPR_DIC_{it}			0,033** (2,21)	
R_NET_{it}		1,266*** (3,17)		1,896*** (3,52)
$PPR_{it} * R_NET_{it}$		-2,502*** (-3,71)		
$PPR_DIC_{it} * R_NET_{it}$				-1,107*** (-7,19)
$PROP_{it}$	-0,200 (-0,71)		0,009 (0,60)	
$PROP_{it} * R_NET_{it}$		0,471*** (3,75)		0,446*** (3,07)



³ Concretamente, utilizamos la estimación incluida en el comando `xtabond2` de Stata facilitada por Roodman (2009).



	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
▶				
DIVERG _{it}	0,008** (2,78)		0,002* (1,78)	
DIVERG _{it} *R_NET _{it}		-0,029** (-2,32)		-0,019*** (-2,71)
DEUDA _{it}	0,189*** (3,92)		0,130*** (2,80)	
DEUDA _{it} *R_NET _{it}		0,014 (0,07)		-0,038 (-1,34)
TAMAÑO _{it}	0,011 (0,89)		0,023 (1,47)	
TAMAÑO _{it} *R_NET _{it}		-0,014 (-1,22)		0,035** (2,57)
R_NEG _{it}	0,029* (1,80)		0,013* (1,84)	
R_NEG _{it} *R_NET _{it}		-0,146*** (-3,02)		-0,623* (-1,75)
MTB _{it}	-0,023 (-1,52)		-0,005 (-0,28)	
MTB _{it} *R_NET _{it}		0,009* (1,86)		0,027** (2,09)
ROA _{it}	0,079** (2,18)		0,061* (1,80)	
ROA _{it} *R_NET _{it}		0,388 (1,20)		-0,180 (-1,46)



	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
►				
CONS _{it}	-0,069*		-0,044***	
	(-1,61)		(-3,73)	
CONS _{it} *R_NET _{it}		-0,334		-0,664
		(-1,56)		(-1,05)
CONS_IND _{it}	0,001		0,001	
	(0,49)		(1,20)	
CONS_IND _{it} *R_NET _{it}		0,001*		0,003*
		(1,91)		(1,86)
Constante	-0,021	0,296***	0,202***	0,327***
	(-0,16)	(6,80)	(2,92)	(7,70)
Año	Sí	Sí	Sí	Sí
Sector	Sí	Sí	Sí	Sí
Hansen	35,14	26,20	60,75	23,73
	(0,414)	(0,615)	(0,883)	(0,742)
Test m2	-1,37	-0,47	-1,57	-0,20
	(0,171)	(0,636)	(0,116)	(0,844)
Test z1	7,54***	29,73***	16,71***	40,73***
Test z2	5,42***	23,65***	21,19***	18,73***
Test z3	4,82***	6,48***	5,00***	12,19***
N	1.199	1.199	1.199	1.199

***, **, *: estadísticamente significativo al 1%, 5% y 10%, respectivamente.

El test de Hansen determina si los instrumentos están correlacionados con los residuos. Test m2 determina si existe correlación serial de segundo orden en los residuos de las primeras diferencias. Test z1, test de Wald para la significación conjunta de los coeficientes reportados. Test z2, test de Wald para la significación conjunta de las *dummies* correspondientes al sector. Test z3, test de Wald para la significación conjunta de las variables *dummies* correspondientes a los años.

6. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración

La composición del consejo de administración puede jugar un papel importante en el gobierno de la empresa, moderando los conflictos de agencia derivados de la separación entre propiedad y control (Beasley, 1996; Peasnell *et al.*, 2005; Davidson *et al.*, 2005; Klein, 2002). Así, la diversidad de género en el seno del consejo de administración se ha convertido en un asunto crítico en el debate académico y político internacional. Desde el ámbito académico, diversos estudios han profundizado desde diferentes perspectivas en la diversidad de género en el gobierno de la empresa. En Estados Unidos, Adams y Ferreira (2009) encuentran que la diversidad de género en el consejo de administración reduce los problemas de absentismo de este órgano de gobierno corporativo, aumentando la rendición de cuentas del presidente ejecutivo. En el mismo entorno institucional, Ongsakul *et al.* (2021) documentan que una mayor proporción de mujeres en el consejo de administración mejora la función supervisora de este órgano y reduce los costes de agencia, minorando el oportunismo en la concesión de opciones a presidentes ejecutivos.

Los beneficios que proporciona una mayor diversidad de género en el consejo de administración también se han analizado en Europa, donde Nielsen y Huse (2010) aportan evidencias empíricas de que la diversidad de género en el seno del consejo de administración de las empresas noruegas mejora el control estratégico de este órgano de gobierno, incrementando la efectividad de sus tareas y reduciendo sus conflictos. En el mismo sentido, Lucas *et al.* (2015) revelan que, en las empresas españolas, la presencia de mujeres en el consejo de administración mejora el control sobre la remuneración de los directivos. En Francia, Nekhili *et al.* (2021) muestran que la presencia de mujeres tanto en el consejo de administración como en el comité de auditoría supone la reducción del número de transacciones entre partes relacionadas. Estos autores argumentan que la independencia y la implicación de las mujeres dota a estas de mayor capacidad para supervisar la actuación directiva. Adicionalmente, el mayor riesgo reputacional al que están expuestas las consejeras de las empresas, en comparación con sus colegas masculinos, debido a la estereotipación, aumenta sus incentivos para evitar transacciones de dudosa naturaleza.

Asimismo, Guizani y Abdalkrim (2021) proporcionan evidencia empírica sobre el papel de la mujer en el gobierno corporativo de las empresas cotizadas de Malasia. Los autores encuentran que la diversidad de género en el consejo de administración disminuye los flujos de caja libres y los costes de agencia asociados.

Más cercanos a nuestro estudio se encuentran los trabajos que analizan el efecto de la diversidad de género en la calidad de la información contable reportada por las empresas. En Estados Unidos, Thiruvadi y Huang (2011) encuentran que la presencia de mujeres en el comité de auditoría mejora la calidad de la información contable. Además, tales autores observaron una relación positiva entre la diversidad de género en el comité de auditoría y la frecuencia de reuniones de dicho órgano de gobierno. Estos hallazgos ponen de manifiesto que

la presencia de mujeres en el consejo de administración aumenta la calidad de la información contable reportada, y vienen apoyados por los de Srinidhi *et al.* (2011), quienes evidencian que la diversidad de género en el comité de auditoría mejora la función supervisora del consejo, lo que a su vez incrementa la calidad de la información contable. También en Estados Unidos, Wahid (2019) revela que, a medida que aumenta el número de consejeras, se reduce la probabilidad de reformulación de los estados financieros y el fraude. En Reino Unido, Arun *et al.* (2015) documentan que las empresas cotizadas con mayor proporción de consejeras muestran, en comparación con las de menor proporción, una información contable más conservadora. También en el Reino Unido, Harakeh *et al.* (2019) obtienen una relación negativa entre la presencia de mujeres en el consejo de administración y la manipulación contable. Además, estos autores encuentran que dicha presencia mitiga la relación positiva entre la manipulación contable y la remuneración basada en incentivos de los presidentes ejecutivos. En el contexto francés, Damak (2018) muestra que la diversidad de género en el consejo de administración reduce la manipulación contable en las empresas cotizadas. En el mismo país, Gull *et al.* (2018) documentan una relación negativa entre la diversidad de género en el consejo de administración y la manipulación contable. Es importante destacar que en este caso se muestra, además, que el papel de gobierno de las consejeras está condicionado por su formación en negocios y su pertenencia al comité de auditoría. En un estudio internacional de ámbito europeo, Kyaw *et al.* (2015) encuentran que un mayor porcentaje de mujeres en el consejo de administración reduce la manipulación contable. No obstante, este efecto solo se observa en los países con altos niveles de igualdad entre géneros. Finalmente, el papel de supervisión de las consejeras también se ha analizado en mercados emergentes, donde Orzalin (2020) muestra una relación negativa entre la diversidad de género en el seno del consejo de administración y la manipulación contable en las empresas cotizadas de Kazajstán.

Frente al cuerpo de estudios citados, otros trabajos no apoyan tales conclusiones. Así, Sun *et al.* (2011) no encuentran una relación significativa entre la proporción de mujeres en el comité de auditoría y la manipulación de los resultados contables en una muestra de empresas de Estados Unidos. Sus resultados están en línea con los obtenidos por García *et al.* (2017) en el Reino Unido, quienes evidencian que, en ausencia de discriminación, las consejeras realizan la función de supervisión con la misma efectividad que sus colegas masculinos. Finalmente, Waweru y Prot (2018) documentan una relación positiva entre la diversidad de género en el consejo de administración y la manipulación de los resultados contables en las empresas cotizadas de Kenia y Tanzania.

Considerando los trabajos anteriores, hasta donde llega nuestro conocimiento no se ha estudiado en Europa continental el papel moderador que podría desempeñar la presencia de mujeres en el consejo de administración en la incidencia de los PPR sobre la calidad de la información contable reportada por las empresas. Con el fin de analizar este posible papel, hemos recopilado, de forma manual, la información sobre la diversidad de género del consejo de administración del IAGC. De esta manera, dado que estamos interesados en la función supervisora de las mujeres, centramos nuestra atención en las consejeras independientes (Armstrong *et al.*, 2010; Klein, 2002; Sánchez *et al.*, 2010).

Así pues, ampliamos las ecuaciones 1 y 2 con el fin de analizar el posible papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración en la relación entre los PPR y la calidad de la información contable reportada. Utilizamos para ello la variable CONSA_IND, variable dicotómica que toma el valor 1 si hay al menos una consejera independiente en el consejo de administración, y 0 en caso contrario (ecuaciones 3 y 4).

$$VADD_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 PPR_{it} + \alpha_2 CONSA_IND_{it} + \alpha_3 PPR_{it} * CONSA_IND_{it} + \alpha_4 PROP_{it} + \alpha_5 DIVERG_{it} + \alpha_6 DEUDA_{it} + \alpha_7 TAMAÑO_{it} + \alpha_8 R_NET_{it} + \alpha_9 MTB_{it} + \alpha_{10} ROA_{it} + \alpha_{11} CONS_{it} + \alpha_{12} CONS_IND_{it} + \lambda_j + \varepsilon_i \text{ (Eq. 3)}$$

$$CAR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 NET_{it} + \alpha_2 PPR_{it} * R_NET_{it} + \alpha_3 CONSA_IND_{it} * R_NET_{it} + \alpha_4 PPR_{it} * CONSA_IND_{it} * R_NET_{it} + \alpha_5 PROP_{it} * R_NET_{it} + \alpha_6 DIVERG_{it} * R_NET_{it} + \alpha_7 DEUDA_{it} * R_NET_{it} + \alpha_8 TAMAÑO_{it} * R_NET_{it} + \alpha_9 R_NEG_{it} * R_NET_{it} + \alpha_{10} MTB_{it} * R_NET_{it} + \alpha_{11} ROA_{it} * R_NET_{it} + \alpha_{12} CONS_{it} * R_NET_{it} + \alpha_{13} CONS_IND_{it} * R_NET_{it} + \lambda_j + \varepsilon_i \text{ (Eq. 4)}$$

Los resultados, mostrados en la tabla 4, evidencian (modelo 7) que la presencia de consejeras independientes modera la relación positiva entre los PPR y la manipulación contable ($\alpha_3 = -0,329$, $t = -1,68$). Asimismo, el modelo 8 evidencia un efecto mitigador de la presencia de consejeras independientes en la relación negativa entre los PPR y la capacidad informativa de los resultados contables ($\alpha_4 = 1,164$, $t = 2,57$). Considerados de forma conjunta, nuestros resultados evidencian que las consejeras independientes cumplen un papel de supervisión eficaz en relación con las políticas de divulgación de información contable a medida que aumentan los PPR.

Tabla 4. El efecto moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración

	Modelo 7	Modelo 8
PPR _{it}	0,333*** (2,98)	
R_NET _{it}		1,058*** (3,63)
PPR _{it} *R_NET _{it}		-1,700*** (-4,86)
CONSA_IND _{it}	0,016 (1,35)	





	Modelo 7	Modelo 8
▶		
CONSA_IND _{it} *R_NET _{it}		-0,135 (1,64)
PPR _{it} *CONSA_IND _{it}	-0,329* (-1,68)	
PPR _{it} *CONSA_IND _{it} *R_NET _{it}		1,164** (2,57)
PROP _{it}	0,008 (0,63)	
PROP _{it} *R_NET _{it}		0,159** (2,04)
DIVERG _{it}	0,001* (1,72)	
DIVERG _{it} *R_NET _{it}		-0,022*** (-3,65)
DEUDA _{it}	0,107*** (3,31)	
DEUDA _{it} *R_NET _{it}		0,048 (1,04)
TAMAÑO _{it}	0,024 (0,74)	
TAMAÑO _{it} *R_NET _{it}		0,011** (2,19)
R_NEG _{it}	0,007* (1,76)	





	Modelo 7	Modelo 8
▶		
$R_NEG_{it} * R_NET_{it}$		-0,401*** (-4,73)
MTB_{it}	-0,004** (-2,39)	
$MTB_{it} * R_NET_{it}$		0,017 (1,29)
ROA_{it}	-0,002 (-0,50)	
$ROA_{it} * R_NET_{it}$		0,028 (0,08)
$CONS_{it}$	-0,001* (-1,78)	
$CONS_{it} * R_NET_{it}$		-0,243 (-1,13)
$CONS_IND_{it}$	0,006 (0,19)	
$CONS_IND_{it} * R_NET_{it}$		0,006** (2,20)
Constante	-0,314 (1,28)	0,053 (1,20)
Año	Sí	Sí
R2	0,07	0,19
N	1199	1199
***, **, *: estadísticamente significativo al 1%, 5% y 10%, respectivamente.		

7. Conclusiones

Los escándalos contables acaecidos en las últimas décadas han despertado el interés de académicos, inversores, auditores y reguladores sobre las consecuencias de los PPR, y, en particular, sobre su efecto en las políticas de *reporting* financiero. La evidencia empírica disponible muestra que estas transacciones las utilizan frecuentemente quienes detentan el control efectivo de la empresa en su propio beneficio (Bertrand *et al.*, 2002; Cheung *et al.*, 2009; Johnson *et al.*, 2000). En el caso español, donde los mecanismos de gobierno externo e interno presentan importantes debilidades (Cuervo, 2002), quienes detentan el control efectivo de la empresa poseen también incentivos incrementales para usar de forma oportunista este tipo de operaciones, por lo que tratarán de alterar la información contable divulgada con el fin de enmascarar estas transacciones, evitando así las consecuencias no deseadas que pudieran derivarse del aumento del escrutinio externo (Leuz *et al.*, 2003).

Trabajos precedentes han analizado el efecto de los PPR en la calidad de la información contable reportada en los países del este asiático (Rahmat, Ahmed y Lobo, 2020; Rahmat, Muniandy y Ahmed, 2020). No obstante, estos trabajos adoptan una perspectiva internacional, dificultando la interpretación de los resultados debido a la dificultad que supone separar los hallazgos derivados de la consideración de los efectos a nivel de empresa de aquellos inducidos por el efecto país. Nuestro estudio muestra que los PPR reducen la calidad de la información contable en las empresas cotizadas españolas. Estos hallazgos son consistentes con la explicación oportunista, según la cual los accionistas controladores poseen claros incentivos a realizar PPR en su propio beneficio perjudicando los intereses de los accionistas minoritarios. Ello aumentaría también la tendencia de estos accionistas a alterar las políticas de *reporting* financiero al objeto de reducir las consecuencias no deseadas derivadas del aumento del escrutinio externo. Asimismo, los resultados también evidencian el importante papel de gobierno que desempeñan las consejeras independientes en este contexto ya que ejercen una función supervisora eficaz mitigando la incidencia negativa de los PPR en la calidad de la información contable divulgada.

Con este estudio contribuimos a la literatura precedente de diversos modos. En primer lugar, a diferencia de los estudios precedentes que adoptan una perspectiva internacional (Rahmat, Ahmed y Lobo, 2020; Rahmat, Muniandy y Ahmed, 2020), nuestro trabajo analiza el efecto de los PPR en las políticas de divulgación de información contable en un único país, por lo que nuestros resultados no están afectados por el efecto país. Asimismo, centramos nuestra atención en la tipología de operación entre partes relacionadas más frecuente y relevante en términos cuantitativos en el contexto de las empresas cotizadas españolas, los PPR con directivos y accionistas significativos. Este hecho nos permite complementar los resultados obtenidos en otros contextos en los que prevalecen las operaciones con filiales, como es el caso del este asiático. Por otra parte, la consideración del entorno español posibilita avanzar en una línea de trabajo de un modo que difícilmente podría ser alcanzado en aquellos países en los que los PPR con directivos y accionistas

significativos están prohibidos por imperativo legal. Finalmente, nuestro trabajo se suma a aquellos que exploran el papel de la diversidad de género del consejo de administración en la calidad de la información contable divulgada (Arun *et al.*, 2015; Damak, 2018; García *et al.*, 2017; Gull *et al.*, 2018; Harakeh *et al.*, 2019; Kyaw *et al.*, 2015; Orazalin, 2020; Srinidhi *et al.*, 2011; Sun *et al.*, 2011; Thiruvadi y Huang, 2011; Waweru y Prot, 2018), mostrando que dicha diversidad constituye un mecanismo de gobierno corporativo eficaz en relación con las políticas de *reporting* financiero en presencia de PPR.

Los resultados obtenidos son relevantes para inversores, auditores y reguladores, ya que evidencian que en un país de Europa continental los PPR reducen la calidad de la información contable reportada, lo que podría condicionar la eficiencia en la asignación de recursos por parte del sistema económico. Así, los reguladores preocupados por incrementar la confianza de los mercados a través del fomento de mayores niveles de transparencia deberían prestar especial atención a las empresas que realizan PPR. Asimismo, son también importantes para estos colectivos los hallazgos relativos al papel supervisor desempeñado por las consejeras independientes de estas empresas en relación con las políticas de *reporting* financiero a medida que aumentan la cuantía de los PPR.

Nuestro trabajo sugiere futuras líneas de investigación. Así, sería interesante conocer si otros mecanismos de gobierno corporativo, distintos al considerado en el presente trabajo, podrían desempeñar un papel moderador en el efecto de los PPR en la calidad de la información contable. De indudable interés sería también analizar si la naturaleza del accionista controlador desempeña un papel relevante, ya que mientras la concentración de propiedad mide el poder del accionista controlador, su identidad se relaciona tanto con los objetivos perseguidos como con la forma en que dicho poder es utilizado (Thomsen y Pedersen, 2000).

Referencias bibliográficas

- Adams, R. B. y Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), 291-309.
- Ali, A., Chen T. Y. y Radhakrishnan, S. (2007). Corporate disclosures by family firms. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 238-286.
- Arellano, M. y Bond, S. (1991). Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations. *The review of economic studies*, 58(2), 277-297.
- Armstrong, C. S., Guay, W. R. y Weber, J. P. (2010). The role of information and financial reporting in corporate governance and

- debt contracting. *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 179-234.
- Arun, T. G., Almahrog, Y. E. y Aribi, Z. A. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. *International Review of Financial Analysis*, 39, 137-146.
- Beasley, M. S. (1996). An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud. *The Accounting Review*, 71(4), 443-465.
- Berglöf, E. y Perotti, E. (1994). The governance structure of the Japanese financial keiretsu. *Journal of Financial Economics*, 36(2), 259-284.
- Berkman, H., Cole, R. A. y Fu, L. J. (2009). Expropriation through loan guarantees to related parties: Evidence from China. *Journal of Banking and Finance*, 33(1), 141-156.
- Bertrand, M., Mehta, P. y Mullainathan, S. (2002). Ferreting out tunneling: An application to Indian business groups. *The Quarterly Journal of Economics*, 117(1), 121-148.
- Bona Sánchez, C., Pérez Alemán, J. y Santana Martín, D. J. (2007). Family control and earnings quality: Control familiar y calidad del resultado. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 10(1), 11-34.
- Bona Sánchez, C., Pérez Alemán, J. y Santana Martín, D. J. (2011). Defence measures and earnings management in an owner dominant context. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(7-8), 765-793.
- Bona Sánchez, C., Pérez Alemán, J., y Santana Martín, D. J. (2014). Politically connected firms and earnings informativeness in the controlling versus minority shareholder context: European evidence. *Corporate Governance: An International Review*, 22(4), 330-346.
- Bona Sánchez, C., Pérez Alemán, J., y Santana Martín, D. J. (2019). Earnings credibility in politically connected family firms. *The British Accounting Review*, 51(3), 316-332.
- Bushman, R. M. y Smith, A. J. (2003). Transparency, financial accounting information, and corporate governance. *Financial accounting information, and corporate governance. Economic Policy Review*, 9(1).
- Chang, S. J. y Hong, J. (2000). Economic performance of group-affiliated companies in Korea: Intragroup resource sharing and internal business transactions. *The Academy of Management Journal*, 43(3), 429-448.
- Cheung, Y., Qi, Y., Rau, P. R. y Stouraitis, A. (2009). Buy high, sell low: How listed firms price asset transfers in related party transactions. *Journal of Banking and Finance*, 33(5), 914-924.
- Cuervo, A. (2002). Corporate governance mechanisms: A plea for less code of good governance and more market control. *Corporate Governance: An International Review*, 10(2), 84-93.
- Damak, S. T. (2018). Gender diverse board and earnings management: evidence from French listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(3), 289-312.
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J. y Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45, 241-267.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G. y Sweeney, A. P. (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC*. *Contemporary Accounting Research*, 13, 1-36.
- Deng, L., Li, S. y Liao, M. (2017). Dividends and earnings quality: Evidence from China.

- International Review of Economics & Finance*, 48, 255-268.
- Djankov, S., La Porta, R., López de Silanes, F. y Shleifer, A. (2008). The law and economics of self-dealing. *Journal of financial economics*, 88(3), 430-465.
- Faccio, M. y Lang, L. H. (2002). The ultimate ownership of Western European corporations. *Journal of financial economics*, 65(3), 365-395.
- Fan, J. P. H. y Wong, T. J. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 401-425.
- García Lara, J. M., García Osma, B., Mora Enguñados, A. y Scapin, M. (2017). The monitoring role of female directors over accounting quality. *Journal of Corporate Finance*, 45, 651-668.
- Guizani, M. y Abdalkrim, G. (2021). Board gender diversity, financial decisions and free cash flow: empirical evidence from Malaysia. *Management Research Review*.
- Gull, A. A., Nekhili, M., Nagati, H. y Chtioui, T. (2018). Beyond gender diversity: how specific attributes of female directors affect earnings management. *The British Accounting Review*, 50(3), 255-274.
- Harakeh, M., El Gammal, W. y Matar, G. (2019). Female directors, earnings management, and CEO incentive compensation: UK evidence. *Research in International Business and Finance*, 50, 153-170.
- Johnson, S., La Porta, R. L., López de Silanes, F. y Shleifer, A. (2000). Tunneling. *The American Economic Review*, 90(2), 22-27.
- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- King, M. R. y Santor, E. (2008). Family values: Ownership structure, performance and capital structure of Canadian firms. *Journal of Banking & Finance*, 32(11), 2.423-2.432.
- Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 33(3), 375-400.
- Kohlbeck, M. y Mayhew, B. (2010). Valuation of firms that disclose related party transactions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 115-137.
- Kohlbeck, M. y Mayhew, B. W. (2017). Are related party transactions red flags? *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 900-928.
- Kothari, S. P., Leone, A. J. y Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163-197.
- Kyaw, K., Olugbode, M. y Petracci, B. (2015). Does gender diverse board mean less earnings management? *Finance Research Letters*, 14, 135-141.
- La Porta, R. L., López de Silanes, F. y Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *The Journal of Finance*, 54(2), 471-517.
- La Porta, R. L., López de Silanes, F., Shleifer, A. y Vishny, R. W. (1998). Law and finance. *Journal of Political Economy*, 106(6), 1.113-1.155.
- La Porta, R. L., López de Silanes, F., Shleifer, A. y Vishny, R. (2000). Investor protection and corporate governance. *Journal of Financial Economics*, 58, 3-27.
- Leuz, C., Nanda, D. y Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69, 505-27.
- Lucas Pérez, M. E., Mínguez Vera, A., Baixauli Soler, J. S., Martín Ugedo, J. F. y Sánchez-Marín, G. (2015). Women on the board and managers' pay: Evidence from Spain. *Journal of Business Ethics*, 129(2), 265-280.

- Miller, G. S. (2004). Discussion of what determines corporate transparency. *Journal of Accounting Research*, 42, 253-268.
- Moberg, D. y Romar, E. (2003). WorldCom. Markkula Center for Applied Ethics. <https://www.scu.edu/ethics/focus-areas/business-ethics/resources/worldcom/#twentyfive>.
- Nekhili, M., Bennouri, M. y Nagati, H. (2021). Do Board Gender Quotas Benefit Minority Shareholders? An Illustration through Related-Party Transactions. *British Journal of Management*.
- Nielsen, S. y Huse, M. (2010). The contribution of women on boards of directors: Going beyond the surface. *Corporate governance: An international review*, 18(2), 136-148.
- OCDE. (2012). *Related party transactions and minority shareholder rights*. OECD Publishing.
- Ongsakul, V., Jaroenjitrkam, A., Treepongkaruna, S. y Jiraporn, P. (2021). Does board gender diversity reduce 'CEO luck'? *Accounting & Finance*.
- Orazalin, N. (2020). Board gender diversity, corporate governance, and earnings management: Evidence from an emerging market. *Gender in Management*, 35(1), 37-60.
- Patiño, M. A. y Onrubia, S. (2015). Abengoa, una maraña societaria con 900 filiales. *Expansión*. <https://www.expansion.com>.
- Peasnell, K., Pope, P. y Young, S. (2005). Board Monitoring and Earnings Management: Do Outside Directors Influence Abnormal Accruals? *Journal of Business Finance & Accounting*, 32, 1.311-1.346.
- Rahmat, M. M., Ahmed, K. y Lobo, G. J. (2020). Related Party Transactions, Value Relevance and Informativeness of Earnings: Evidence from Four Economies in East Asia. *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, 23(1), 1-42.
- Rahmat, M. M. y Ali, S. H. A. (2016). Do managers reappoint auditor for related party transactions? Evidence from selected east Asian countries. *Jurnal Pengurusan*, 48, 47-60.
- Rahmat, M. M., Muniandy, B. y Ahmed, K. (2020). Do related party transactions affect earnings quality? Evidence from East Asia. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(1), 147-166.
- Roodman, D. (2009). How to do xtabond2: An introduction to difference and system GMM in Stata. *The stata journal*, 9(1), 86-136.
- Sánchez Marín, G., Baixauli Soler, J. S. y Lucas Pérez, M. E. (2010). When much is not better? Top management compensation, board structure, and performance in Spanish firms. *The International Journal of Human Resource Management*, 21(15), 2.778-2.797.
- SEC (2002). SEC Charges Adelphia and Rigas Family with Massive Financial Fraud. SEC. At: <https://www.sec.gov/news/press/2002-110.htm>.
- Srinidhi, B., Gul, F. A. y Tsui, J. (2011). Female Directors and Earnings Quality. *Contemporary Accounting Research*, 28, 1.610-1.644.
- Studenmund, A. H. (1997). *Using Econometrics: A Practical Approach*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Sun, J., Liu, G. y Lan, G. (2011). Does female directorship on independent audit committees constrain earnings management? *Journal of Business Ethics*, 99(3), 369-382.
- Thiruvadi, S. y Huang, H. (2011). Audit committee gender differences and earnings management. *Gender in Management*, 26(7), 483-498.
- Thomsen, S. M. y Pedersen, T. (2000). Ownership structure and economic performance in the largest European com-



- panies. *Strategic management journal*, 21(6), 689-705.
- Wahid, A. S. (2019). The Effects and the Mechanisms of Board Gender Diversity: Evidence from Financial Manipulation. *Journal of Business Ethics*, 159, 705-725.
- Wang, D. (2006). Founding family ownership and earnings quality. *Journal of accounting research*, 44(3), 619-656.
- Waweru, N. M. y Prot, N. P. (2018). Corporate governance compliance and accrual earnings management in eastern Africa: Evidence from Kenya and Tanzania. *Managerial Auditing Journal*.
- Zhao, Y. y Chen, K. H. (2009). Earnings quality effect of state antitakeover statutes. *Journal of accounting and public policy*, 28(2), 92-117.

Anexo A

Manipulación contable

Primera fase

$$\frac{DT_{it}}{AT_{it-1}} = a_0 \left(\frac{1}{AT_{it-1}} \right) + a_1 \left(\frac{\Delta VENT_{it}}{AT_{it-1}} \right) + a_2 \left(\frac{AFM_{it}}{AT_{it-1}} \right) + a_3 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

DT_{it} son los devengos totales, $VENT_{it}$ es la variación del ingreso neto por ventas, AFM_{it} es el importe del inmovilizado material, ROA_{it} es el resultado antes de intereses e impuestos entre el activo total, AT_{it-1} es el activo total de la empresa i al inicio del año t y ε_{it} es el término de error.

Segunda fase

$$DD_{it} = \frac{DT_{it}}{AT_{it-1}} - \hat{a}_0 \left(\frac{1}{AT_{it-1}} \right) + \hat{a}_1 \left(\frac{\Delta VENT_{it} - \Delta DC_{it}}{AT_{it-1}} \right) + \hat{a}_2 \left(\frac{AFM_{it}}{AT_{it-1}} \right) + \hat{a}_3 ROA_{it}$$

DC_{it} es la variación en los derechos de cobro comerciales Y DD_{it} son los devengos discrecionales. En este sentido, el $VADD_{it}$ es nuestra primera medida de calidad de los resultados contables.

Capacidad informativa de los resultados contables

La ecuación básica que muestra la relación entre rentabilidad de las acciones en el mercado y el resultado contable divulgado es la siguiente:

$$CAR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 R_NET_{it} + \varepsilon_{it}$$

El coeficiente α_1 de la ecuación captura la capacidad informativa de los resultados contables.

Anexo B

Tabla B1. Definición de las variables

CAR	Rentabilidad acumulada anual de las acciones ajustada por la evolución del mercado.
CONS	Logaritmo natural del número de miembros del consejo de administración.
CONS_IND	Porcentaje de consejeros independientes.
CONSA_IND	Variable dicotómica que toma el valor 1 si en el consejo de administración hay al menos una consejera independiente, y 0 en caso contrario.
DEUDA	Relación entre la deuda total y el activo total de la empresa.
DIVERG	Divergencia entre derechos de voto y <i>cash flow</i> en manos del propietario dominante.
MTB	Relación entre el precio de mercado de los recursos propios y su valor contable.
PPR	Valor monetario agregado de los préstamos y garantías entre la empresa y sus accionistas significativos, directivos y administradores.
PPR_DIC	Variable dicotómica que toma el valor 1 si la empresa declara al menos una operación de PPR, y 0 en caso contrario.
PROP	Variable dicotómica que toma el valor 1 si el accionista principal de la empresa posee directa o indirectamente un porcentaje de derechos de voto igual o superior al 20%, y 0 en caso contrario.
R_NEG	Variable dicotómica que toma el valor 1 si la empresa presenta resultados negativos antes de intereses e impuestos durante dos años consecutivos, y 0 en caso contrario.
R_NET	Resultado neto dividido por el valor de mercado de las acciones.
ROA	Resultado antes de intereses e impuestos dividido entre el activo total.
TAMAÑO	Logaritmo natural del valor de mercado de las acciones de la empresa.
VADD	Valor absoluto de los devengos discrecionales.



Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio

Gustavo Porporato Daher (autor de contacto)

IAP Academic Network

Universidad Autónoma de Madrid (UAM) (España)

gustavo.porporato@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-4012-2569>

Raquel Galindo Dorado

Directora IAP

Universidad Autónoma de Madrid (UAM) (España)

raquel.galindo@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-9378-7652>

Jesús Morcillo García

Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) (España)

jmorcillo@cee.uned.es | <https://orcid.org/0000-0002-7691-0823>

Extracto

Los cambios tecnológicos han estado siempre presentes en los mercados e industrias, proporcionando ventajas competitivas para los primeros que las adoptan. Sin embargo, la velocidad de generación de nuevas herramientas digitales en los últimos años ha propiciado que sea una cuestión de necesidad que las empresas las adopten. La función financiera de las empresas se encuentra en un proceso de adaptación y diseño de su futuro, debido al impacto masivo que la digitalización trae a sus organizaciones.

Lo que se denomina la «tercera ola de avances tecnológicos» o simplemente «digitalización» está afectando de manera directa a la forma en la que las empresas organizan sus procesos y actividades. Siendo la contabilidad una parte fundamental de los sistemas de información, su adaptación a las nuevas tecnologías difumina sus límites tradicionales. El estudio del impacto en las pymes y sus resultados genera un atractivo interesante y poco estudiado.



Cómo citar: Porporato Daher, G., Galindo Dorado, R. y Morcillo García, J. (2023). Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 165-194.



El objetivo del artículo es analizar el impacto en una pyme española de la implantación de herramientas digitales disponibles en la función financiera: ERP (*enterprise resource planning*) para la gestión integrada de los negocios, CRM (*customer relationship management*) adaptado a la solución web de la empresa y computación en la nube (*cloud computing*).

Con base en la experiencia profesional y académica de los investigadores, se evalúa una pyme española líder en su sector, lo cual permitirá responder a los aspectos anteriores y extraer conclusiones que podrán ser relevantes para la implantación de soluciones digitales en otras empresas en el futuro.

Palabras clave: digitalización; tecnología; procesos financieros; contabilidad; proyecto; ERP; pyme.

Fecha de entrada: 14-01-2022 / Fecha de aceptación: 05-04-2022



Accounting and administrative procedures' digitalization in Spanish SMEs. A case study

Gustavo Porporato Daher (corresponding author)

Raquel Galindo Dorado

Jesús Morcillo García

Abstract

Technological changes have always been present in markets and industries, providing competitive advantages for early adopters. However, the pace that the introduction of new digital tools has taken in recent years pushed the boundaries of companies to adopt them. The finance function of companies is in a process of adapting and designing its future, due to the massive impact that digitalization brings to their organizations.

The so called «third wave of technological advances» or simply «digitalization» is currently affecting the way in which companies organize their processes and activities. A fundamental part of information systems, accounting, is breaking its traditional limits in the effort to adapt to the new technologies. The study of the impact on SMEs and their results constitutes a promising field that generated few specific articles.

The objective of the article is to analyse the impact of the implementation of digital tools in the finance organization of a Spanish SME. These tools include an ERP for integrated business management, CRM and cloud computing capacity.

Based on the professional and academic experience of researchers, a leading Spanish SME is evaluated, answering the key aspects of the project, and drawing conclusions that may be relevant for the implementation of digital solutions in other companies in the future.

Keywords: digitalization; technology; financial process; accounting; project; ERP; SME.

Citation: Porporato Daher, G., Galindo Dorado, R. y Morcillo García, J. (2023). Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 165-194.



Sumario

1. Introducción
 - 1.1. Situación de la digitalización de las empresas en España
 - 1.2. Digitalización de las pymes en España
 2. Análisis de la literatura
 3. Objetivo y método de investigación
 - 3.1. Caso de estudio
 - 3.1.1. Organigrama
 - 3.1.2. Información financiera y administrativa
 - 3.1.3. ERP
 - 3.1.4. Necesidades y retos del sistema de información
 - 3.1.5. Proyecto de digitalización de los procesos contables y administrativos
 - 3.1.6. Razones del proyecto
 - 3.1.7. Definición del proyecto
 - 3.1.8. Recursos necesarios y costes del proyecto
 - 3.1.9. Cambios en los procesos
 - 3.1.10. Beneficios esperados del proyecto
 - 3.1.11. Impacto del proyecto en la dirección financiera y administrativa
 4. Análisis y conclusiones
 - 4.1. Recomendaciones para iniciar un proyecto de digitalización
 5. Consideraciones
- Referencias bibliográficas

Nota: El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación CGI-2020-07, concedido y financiado por la Fundación Hergar y el Centro de Estudios Financieros, CEF.-.

1. Introducción

La intensa competencia de mercado ha llevado a empresas de casi todas las industrias a tomar una serie de iniciativas en la exploración de nuevas tecnologías que permitan aumentar sus beneficios. Esto implica transformaciones de funciones y operaciones, afectando a productos y procesos, así como las estructuras de organización y los conceptos de gestión. Las empresas necesitan establecer prácticas de gestión para gobernar estas transformaciones complejas. Es imperativo formular una estrategia de transformación digital que sirva como eje para integrar toda la coordinación, implementación y priorización de estas nuevas herramientas dentro de una empresa. La integración de estas herramientas digitales afecta a distintos estamentos de las empresas e incluso va más allá de sus límites, al impactar en sus productos y procesos (Matt *et al.*, 2015).

En el ámbito específico de las pymes, su importancia en los países desarrollados es fundamental, por lo que asegurar su desarrollo y evolución tecnológica es vital para el futuro de las economías. Los propietarios y fundadores de las pymes se encuentran en una posición ventajosa a la hora de iniciar procesos de digitalización. Sin embargo, las operaciones diarias, las limitaciones financieras y la escasa disponibilidad de recursos hace muy difícil que estas empresas encuentren la oportunidad de comenzar un proyecto de digitalización (Accountancy Europe, 2021).

La implantación de un ERP (software integrado de gestión) que gestione bases de datos relacionales que permitan acceder y procesar la información financiera y operacional representa un primer paso en el proceso de digitalización y acarrea beneficios potenciales como aumentos en las ventas o en la productividad, así como innovaciones en la creación de valor, instalando novedosas formas de interacción con los clientes, entre otras (Cong *et al.*, 2019). Algunos de estos beneficios han sido detallados en la literatura, sin embargo, no existen suficientes casos de estudio que detallen las consecuencias de un proceso de este estilo. La forma en la que se materializan las implementaciones de ERP y software complementarios son escasas (Gulin *et al.*, 2019). Los estudios disponibles han sido liderados por las grandes firmas auditoras, sin detallar las particularidades de una empresa específica. KPMG publicó un estudio sobre digitalización en el que destacaba que el 82 % de los encuestados cambiaban su ERP buscando la estandarización de los procesos administrativos, mientras que el 50 % perseguía un ajuste de las estructuras de sus departamentos financieros (KPMG, 2020).

El artículo analizará las consecuencias que la implantación de herramientas digitales tiene en la empresa, en el departamento financiero y en la contabilidad. Se detallarán los retos que proyectos de este tipo pueden presentar en las pymes. El estudio aportará a la

literatura un caso de implementación de un ERP completo en una pyme española de reconocido prestigio y líder en su industria, que permite sacar conclusiones para futuros proyectos de digitalización de pymes.

Para desarrollar el estudio, tomaremos como referencia los tres aspectos que Knudsen (2020) planteó como preguntas de investigación:

- Cuáles son los impactos de la digitalización en la función financiera en cuanto a los límites de la función.
- Cómo afecta la digitalización a las relaciones de poder de la función financiera.
- Cómo incide la digitalización a la producción de conocimiento para la toma de decisiones en la empresa.

El artículo se ha estructurado de la siguiente manera. Una primera parte en la que se describe la situación de la digitalización de las empresas en España, y luego se profundiza sobre la digitalización de las pymes en España. La literatura relevante ha sido revisada en una segunda sección, mientras que en la tercera se describen los métodos de investigación y los resultados alcanzados. Finalmente, en la última sección se detallan el análisis y las conclusiones destacadas, en la que se incluye un apartado con recomendaciones.

1.1. Situación de la digitalización de las empresas en España

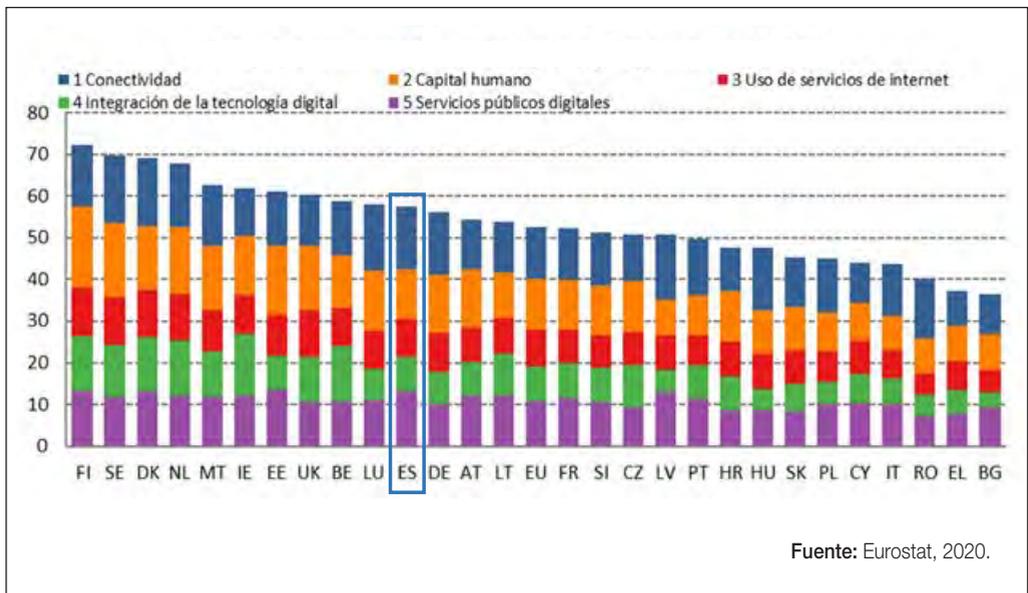
Al evaluar el nivel de integración que la tecnología digital tiene en España, se observa que el país se sitúa en línea con la media de la Unión Europea. Las empresas españolas se benefician de las oportunidades que ofrecen las tecnologías digitales y están por encima de la media europea en el uso de sistemas electrónicos de intercambio de información (43 % frente al 34 %), aunque por debajo en el acceso a análisis de macrodatos (11 % frente al 12 %) y el uso de la nube (16 % frente al 18 %). En lo que respecta a las tecnologías consideradas emergentes, el informe revela que España ha desarrollado un número importante de medidas de coordinación, resaltando en el campo de la ciberseguridad (Datos.gob.es, 2021).

El indicador elaborado por Eurostat para la Comisión Europea, DESI (*digital economy and society index*), busca captar de manera sintética la situación de un territorio en la economía y la sociedad digital. Es un índice que está construido en torno a cinco componentes o dimensiones: la conectividad (despliegue y calidad de la infraestructura de banda ancha), el uso de servicios de internet por los ciudadanos (consumo online de música, vídeo, juegos, llamadas telefónicas y de videoconferencia, compra y banca online, etc.), la integración de la tecnología digital en las empresas (digitalización y comercio electrónico), los servicios públicos digitales (sobre todo en el terreno de la administración y sanidad) y las habilidades digitales con las que cuenta la población. Al analizar la situación española, la imagen que emerge presenta tres rasgos principales:

- Avances notables en la penetración de la digitalización en muchos ámbitos.
- Posición rezagada respecto a los territorios que lideran el proceso, debido a la limitada capacidad de aprovechar las inversiones realizadas en TIC (tecnologías de la información y la comunicación).
- Desigualdad en la penetración de la digitalización, centrándose los riesgos de exclusión fundamentalmente en las empresas más pequeñas y los colectivos más desfavorecidos cultural y laboralmente.

España ocupa una posición intermedia en el mundo digital europeo según el indicador DESI, aunque algo por encima de la media de la Unión Europea (gráfico 1). Sobresale por las infraestructuras de fibra óptica y el acceso de hogares y empresas a los sistemas de comunicaciones avanzados, pero presenta mayores debilidades en cuanto a la intensidad de uso de las tecnologías digitales y en su participación en el desarrollo de estas y de los productos y servicios derivados de ellas. Puede decirse que el esfuerzo inversor en activos que sirven de base a la digitalización ha sido amplio, pero se aprovecha solo parcialmente. Por otra parte, los resultados son escasos desde el punto de vista de la participación en actividades productivas de bienes y servicios digitales, con la consiguiente limitación que de ello se deriva para la generación de empleo cualificado y valor añadido. También es limitada la intensidad de uso de los canales digitales con los que, progresivamente, las empresas y las administraciones se van equipando para ofrecer sus servicios.

Gráfico 1. Indicador DESI 2020 (índice de la economía y la sociedad digitales)



Los informes elaborados por organismos sectoriales se centran en los aspectos fundamentales de impulso de la transformación digital: la I+D+I (investigación + desarrollo + innovación). El informe presentado por la fundación Cotec correspondiente al año 2020 ofrece datos de la innovación en España, a través del análisis de los principales indicadores y estrategias nacionales, autonómicas e internacionales (Cotec, 2021). La I+D ha ganado peso en la estructura productiva de España, impulsada sobre todo por la inversión privada. No obstante, se encuentra todavía lejos de países como Francia, Italia o Alemania. El informe también se fija en el ámbito educativo, donde resalta que España presenta una tasa superior a la media europea en graduados STEM (acrónimo inglés de ciencia, tecnología, ingeniería y matemáticas) pero con una brecha de género mucho más amplia que en la mayor parte de los países del entorno. Por último, el informe destaca que España presenta una reducida proporción de personas con nivel formativo medio, ya que cuenta con una elevada tasa de población que abandona los estudios a edades tempranas y un alto porcentaje de jóvenes que se gradúan en estudios universitarios.

El estudio realizado conjuntamente por BCG y Adigital (2021) destaca cuatro factores que condicionan el crecimiento de la economía digital en España.

- E-commerce. La aceleración del e-commerce y las ventas empresariales online son considerados los principales impulsores de la economía digital en España, especialmente para las pymes. El esfuerzo que las empresas dediquen a este aspecto generará retornos de forma casi inmediata.
- Talento digital. Es necesaria la reutilización de los empleados para realizar tareas de mayor valor añadido, mediante la formación adecuada en tres niveles: *re-skilling*, *up-skilling* y *cross-skilling*. La incorporación de nuevo talento digital es una fuente de incremento del valor de los productos, servicios y procedimientos de las compañías.
- Nivel de adopción. Todos los participantes del mercado necesitan aceptar el uso generalizado de la tecnología, potenciando la participación digital de los consumidores y demás actores relacionados con la empresa. La dirección general debe dar ejemplo de que la adopción de las nuevas tecnologías es necesaria en las pymes, así como también debe apoyar todas las iniciativas y los proyectos que se pongan en marcha.
- Marco fiscal. Un entorno regulatorio claro y previsible hace posible que se impulse la competitividad empresarial y, consecuentemente, del país. Los distintos programas de apoyo financiero y formativo promovidos por las Administraciones públicas deben ser claros, constantes y adaptados a las realidades y necesidades de las pymes.

1.2. Digitalización de las pymes en España

El mercado de las pymes tradicionales se enfrenta a desafíos sin precedentes: la incorporación de herramientas digitales en la empresa no es una opción, sino más bien una ne-

cesidad. Todo el entorno de las pymes (clientes, proveedores, administraciones, bancos o grupos de interés) se está digitalizando a gran velocidad y las empresas deben adaptarse rápidamente. Sin embargo, muchas pymes no están preparadas para llevar a cabo un modelo de negocio digitalizado. El proceso de digitalización real del modelo de negocio no solo cambia el formato del negocio básico tradicional, sino también sus reglas, desorganizando y rompiendo los límites previos, generando a su vez nuevas posibilidades y oportunidades (Sorin y Ancillo, 2021).

Las pymes comprenden tres categorías diferentes de empresas: microempresas, pequeñas empresas y medianas empresas (gráfico 2). Para clasificar las empresas, la definición oficial europea de pyme considera tres factores diferentes: nivel de empleo, nivel de facturación y tamaño del balance.

Gráfico 2. Definición de pymes

Categoría	N.º empleados	Volumen de ventas	Total del activo
Micro	< 10	< 2 millones €	< 2 millones €
Pequeña	< 50	< 10 millones €	< 10 millones €
Mediana	< 250	< 50 millones €	< 43 millones €

Fuente: Diario Oficial de la Unión Europea, L 124/36, de 20 mayo de 2003.

En lo sucesivo utilizaremos la definición europea en detrimento de la española, ya que la definición de pyme según el Directorio Central de Empresas, perteneciente al Ministerio de Industria de España, solo utiliza como variable de clasificación el número de empleados (Dirce, 2020).

Diversas encuestas detalladas por Aramburu *et al.* (2021) demuestran que la digitalización tiene un efecto positivo en el desempeño de las pymes. Esto incluye dimensiones como crecimiento, valor de mercado y rentabilidad, así como desempeño y satisfacción social y ambiental. El 46 % de las empresas que participaron en una encuesta de indicadores de transformación digital europea informan de un aumento de mediano a grande en su facturación anual durante los últimos tres años después de la adopción de la tecnología (European Commission, 2018). Sin embargo, muchas pymes se están quedando atrás en la transición digital. Según un informe del Digital Innovation Hubs Working Group (2018), solo el 17 % de las pymes han integrado con éxito las tecnologías digitales en sus negocios, en comparación con el 54 % de las grandes empresas. Las pymes carecen de recursos y capacidades o sufren de inercia, lo que dificulta las oportunidades. Las formas emergentes de pymes altamente interconectadas y colaborativas implican que la capacidad de conectarse mejor a una red empresarial integrada será importante para que una pyme siga siendo competitiva.

Sin embargo, en la actualidad, existe una comprensión limitada de cómo las pymes abordan la digitalización desde una perspectiva de capacidades dinámicas. Garzoni *et al.* (2020) introducen un enfoque de cuatro niveles de participación de las pymes en la adopción de tecnologías digitales: conciencia digital, investigación digital, colaboración y transformación digitales. De estas conclusiones se desprende la necesidad de mapear las rutas de adopción y aprendizaje de este tipo de empresas. El marco de madurez digital de DIGROW (North *et al.*, 2020) se basa en los fundamentos de las capacidades dinámicas (Teece, 2018) y, por lo tanto, permite vincular la digitalización a las capacidades organizacionales.

Una deficiencia particular en las pymes es que los propietarios y gerentes son conscientes del potencial de crecimiento; sin embargo, tienden a carecer de una estrategia explícita y, si la tienen, no comunican esa estrategia a los empleados (North *et al.*, 2016). Por lo tanto, en el marco de DIGROW, se inserta un paso intermedio entre la «detección» y el «aprovechamiento» de Teece, el paso del desarrollo de la estrategia y la comunicación, que está relacionado con el aprendizaje y la integración de Pavlou y El Sawy's (2011). Así, el marco DIGROW considera cuatro capacidades:

1. Detectar potenciales de crecimiento: la búsqueda de oportunidades de crecimiento debe estar habilitada digitalmente, así como la comprensión y desarrollo de las necesidades de los clientes digitales, la detección de oportunidades impulsadas por la tecnología y el uso de fuentes externas para la innovación digital.
2. Desarrollar una estrategia y una mentalidad de crecimiento: la estrategia de crecimiento del negocio debe estar habilitada digitalmente, adoptar un liderazgo digital, mentalidad digital (actitudes y comportamientos) y empleados empoderados.
3. Aprovechar los potenciales de crecimiento: evaluar los modelos comerciales habilitados digitalmente, la presencia en el mercado digital, la experiencia digital del cliente y la implementación/despliegue ágil de iniciativas de digitalización.
4. Gestionar recursos para la transformación digital: se deben primar las habilidades y procesos de aprendizaje digitales, procesos administrativos digitales, tecnología y seguridad e inversiones digitales.

El análisis de las empresas del sector de las pymes de Marcysiak y Pleskacz (2021) mostró que más del 44 % de las empresas operan sobre la base de planes de acción que no exceden de un año. Este tipo de planificación fue particularmente común en microempresas que emplean hasta 10 personas y realizan una actividad de servicios. La digitalización actuó como un proceso importante en las actividades de las empresas analizadas. Una de cada cinco empresas encuestadas tenía planes de invertir en software y soluciones digitales para empresas y quería implementar estos planes durante el próximo año. El área más común de actividad e implementación de soluciones digitales fue la venta y distribución. Esto se debió a la necesidad durante la pandemia de construir nuevos canales de distribución de productos o servicios a través del cada vez más importante mercado del comer-

cio electrónico. La investigación demostró que la situación generada por la COVID-19 ha provocado cambios significativos en la economía de las empresas. Más de la mitad de las empresas analizadas indicaron la falta de recursos financieros como una barrera a la hora de introducir soluciones en la nube (Marcysiak y Pleskacz, 2021).

2. Análisis de la literatura

La literatura revisada está integrada por artículos que abarcan el periodo entre los años 2007 a 2021. Ellos destacan y coinciden en que la evolución de los sistemas de información se dirige hacia la integración y la digitalización. A su vez, se ha detectado una necesidad adicional de ampliar la base de conocimiento con casos de estudio de pymes y con estudios en lengua española.

Dentro de la función financiera de las empresas, la profesión contable es una profesión tradicional que ha estado regida por reglas y principios establecidos hace muchos años (Gulin *et al.*, 2019). Los sistemas de información se han adaptado a las realidades y exigencias de los mercados y los reguladores. Sin embargo, la globalización de los negocios, los cambios en las regulaciones y las soluciones tecnológicas e innovaciones digitales están modificando el escenario de los sistemas de información y de la profesión contable. Los retos para el profesional contable se resumen en desarrollar una rápida adaptación y transformación de las prácticas de negocio y de los procesos de negocio, sin abandonar las normas y principios contables básicos. Los cambios que la tecnología y la digitalización crean sobre los sistemas de información y los procesos contables incluyen el reporte a nivel diario, la formulación de planes de negocio y estratégicos, la implementación de billeteras digitales, la contabilidad continua, así como la externalización de los procesos contables. Los retos a los que la función financiera se enfrenta con respecto a los sistemas y la gestión gerencial se podrían resumir en los siguientes: el uso de *big data*, la computación en la nube y la contabilidad continua, la inteligencia artificial y las soluciones con tecnología de *blockchain*.

Si los directivos quieren aumentar la competitividad de sus negocios a través de la incorporación de sistemas ERP, se propone que deben examinar el nivel corriente de asimilación de los sistemas previos utilizados dentro del contexto organizacional y medio ambiental (Raymond y Uwizeyemungu, 2007). Los ERP han cambiado de manera fundamental la forma en que las empresas generan, recogen, almacenan y comparten los datos de negocio (Teittinen *et al.*, 2013), los cuales son también utilizados para análisis de mayor nivel de complejidad.

El estudio de Rom y Rohde (2007) es uno de los primeros en realizar un análisis de la literatura relevante, obteniendo conclusiones como las relaciones entre la contabilidad financiera y gerencial con los sistemas integrados de gestión. Estos autores proponen un marco de evaluación que consta de tres partes: el proceso de transacciones, el *reporting* y la información para la toma de decisiones. Según los autores, los sistemas ERP, que forman parte de los sistemas integrados de gestión, son particularmente efectivos ya que permiten

mejorar el suministro de datos transaccionales. Los ERP han dado a los ejecutivos financieros y a los *controllers* posibilidades de generar una mayor cantidad de datos, otorgando al mismo tiempo una mayor capacidad y potencia de cálculo (Appelbaum *et al.*, 2017).

Los estudios disponibles en el área de la digitalización de las funciones financieras indican que el impacto de las nuevas tecnologías en la práctica contable y en la función financiera es enorme (Möller *et al.*, 2020). Los autores señalan también que existen empresas que disponen de departamentos dedicados a la transformación de las funciones, convirtiéndose en expertos en la gestión del cambio y en nuevas herramientas digitales. La digitalización está apenas entrando en el debate académico. La mayoría de los artículos son principalmente de tipo conceptual mientras que existen también estudios de casos y análisis empíricos. Este campo de investigación también está dominado por informes y reportes realizados por consultores internacionales que asesoran a las empresas.

En lo concerniente a la digitalización de la función financiera, existen diversas discusiones sobre los procesos de digitalización con los ejecutivos de las empresas, conversaciones con académicos en conferencias, seminarios y otro tipo de encuentros. Como resumen de las ideas generadas en estos foros de conocimiento, Möller *et al.*, (2020) señalan las cinco áreas que forman parte del proceso de digitalización de las empresas:

1. Implementación de la estrategia y control. Los controles financieros son los encargados de proporcionar la visibilidad a largo plazo de la empresa. Esta visión debería incluir la estrategia digital a adoptar por las compañías. Las estrategias de negocios deberían beneficiarse de las tecnologías digitales, proveyendo dirección, tomando iniciativas digitales, gestionando su progreso y redirigiendo los esfuerzos si fuera necesario (Ross *et al.*, 2017). En la implementación de las estrategias, los directivos financieros tienen que definir qué tipo de aproximación es la apropiada para cada uno de los modelos de negocio, incluyendo así mismo los sistemas de control que deberían ser diseñados y que se adaptan a un contexto digital.
2. Análisis y planificación financiera. Algunas empresas ya han introducido procedimientos de análisis de datos y planificación automática utilizando técnicas de series de tiempo, simulación, inteligencia artificial y técnicas de *machine learning*. En el entorno de las pymes resulta evidente que la combinación de las tecnologías utilizadas es beneficiosa. Los nuevos datos generados por las herramientas digitales, la interacción del personal que tiene en cuenta las habilidades de los negocios y las experiencias ganadas resultan en una combinación exitosa para las pymes.
3. *Reporting*. La creación y el mantenimiento de lo que se conoce como una única fuente verdadera de datos es responsabilidad fundamental del departamento financiero. Sin embargo, los responsables financieros son constantemente cuestionados por otros profesionales de la empresa (de las funciones de IT o marketing) sobre la calidad de los datos, ya sean de carácter financiero o no. Las nuevas estructuras que las tecnologías de la información proporcionan a las compañías

generan nuevos conflictos en cuanto a las líneas de reporte de las personas que reclaman ser responsables de la fuente única de datos o de la interpretación de estos datos. La utilización de soluciones de voz automatizadas (*chat-bot*) y otras técnicas de automatización de procesos robotizadas generan grandes eficiencias en los procesos, pero a la vez requieren unos procedimientos de gobernanza claros y estrictos (Deloitte, 2019).

4. Estructura organizacional: competencias y roles. Las nuevas tecnologías exigen a los responsables de las funciones financieras que desarrollen nuevas competencias que les permitan aplicar y desarrollar las soluciones digitales disponibles. A nivel del personal, es necesario que el directivo financiero profundice su experiencia en tecnología, en técnicas estadísticas de análisis, en pensamiento crítico, y en el conocimiento del negocio, sin desmedro de aquellas competencias tradicionales que crearon las bases de la función financiera de las empresas, las cuales no debieran disminuir o desaparecer. A nivel organizacional, la función financiera se enfrenta a una reducción de tamaño (medido en el número de personal propio con dedicación exclusiva), lo cual no debería disminuir o restringir la efectividad y el impacto de la función en la organización. Por el contrario, nuevas oportunidades surgen a la vez que aparecen y se desarrollan nuevos roles en la organización derivados de nuevas prácticas como la tercerización, la creación de centros de servicios compartidos y la utilización de servicios contratados *as a service*.
5. El proceso de difusión de la digitalización. En los últimos años, académicos, directivos y consultores han postulado que la transformación de la función financiera, debido a la digitalización y a una globalización creciente, era un hecho irrefutable. Sin embargo, diversos estudios han demostrado que las pymes no están tan avanzadas en sus esfuerzos de digitalización y que las expectativas de cambio no se han cumplido en su totalidad (North *et al.*, 2020). Así como la automatización robotizada de procesos todavía se utiliza en pocas actividades transaccionales, las prácticas de análisis utilizadas para la planificación financiera tampoco muestran una gran implantación. Las transformaciones en las prácticas de la función financiera se revelan insuficientes y toman más tiempo del esperado. Por ejemplo, los cambios en los procesos financieros de los centros de servicios compartidos financieros requieren cinco años de media hasta que los efectos pueden ser claramente medibles (Richter, 2021). Por otra parte, el personal de finanzas se muestra reticente a aceptar los nuevos roles que se les proponen, tales como el de *business partner*, ya que no lo llegan a internalizar por completo. Procesos similares de cambios en la función financiera devienen en un largo camino que a veces se mide en años y no en meses. Otro aspecto que también influye en la implementación de las herramientas digitales en las empresas es la forma en que la dirección general adopta estos proyectos. En la medida que la alta dirección priorice los proyectos de digitalización de la empresa de manera coordinada entre las distintas unidades de negocio y en las funciones corporativas y se abstenga de abordarlo como proceso parcializado o de un grupo de transacciones, el proyec-

to tendrá éxito. Sin embargo, existe evidencia empírica que demuestra que los directores generales tienden a pensar proyectos y funciones que añaden valor a la compañía tales como marketing o cadena de suministro (Möller *et al.*, 2020). Los departamentos de soporte, como el de finanzas, son los postergados en la lista de prioridades a la hora de adoptar las medidas de transformación digital. La falta de foco de la dirección general genera consecuencias para el estado general de la función financiera dentro de la empresa, así como para el directivo financiero en su rol de líder de la transformación digital.

La revolución digital, y la transformación que la digitalización posibilita, constituyen una opción que los directivos financieros y *controllers* deben utilizar y aprovechar (Quattrone, 2016). Por un lado, incrementa la creencia acerca de la posibilidad de dar una mayor visibilidad a los actores empresariales y grupos de interés, aumentando el control a distancia valiéndose de las bases de datos y los modelos estadísticos que permiten conocer mejor a los individuos participantes de los procesos de negocio. La predictibilidad de las acciones y decisiones empresariales constituyen una realidad que permite mejorar los resultados del negocio. Por otro lado, se argumenta que aumenta la incertidumbre, correlaciones espurias o aleatorias, junto a una ingente cantidad de datos disponibles. La información generada por los sistemas aporta un excedente de opciones que resulta abrumador para los directivos.

Un aspecto final para considerar es la ejecución de los proyectos de digitalización. Los proyectos de implementación de sistemas ERP en pymes presentan tres aspectos estructurales que han sido detallados por Ahmad y Cuenca (2013). El primero de ellos destaca que la implementación de sistemas ERP requieren toda la atención de los directivos en los factores organizacionales y operacionales de la empresa y el negocio. Un segundo aspecto indica que los factores organizacionales juegan un rol mucho más importante que los operacionales durante el proyecto de implementación. Finalmente, la falta de excelencia o acierto en los factores críticos de éxito durante las fases iniciales del proyecto puede llevar a tener resultados pobres en la integración del ERP.

3. Objetivo y método de investigación

La elección de un caso de estudio longitudinal permite a los investigadores incluir los aspectos sociales y políticos, más allá del mero foco en los temas técnicos y de eficiencia relacionados con la estructura de la compañía (Seal y Herbert, 2013). Es de destacar que el objetivo de este estudio no es el de comparar la experiencia de la empresa elegida ni el grado de éxito, sino el de ilustrar cómo se realizó la implementación de la solución de software, cómo se adaptó a las metodologías sugeridas por la literatura y recomendar aspectos básicos que garanticen un correcto desarrollo del proyecto (Su *et al.*, 2009).

Para evaluar las preguntas de investigación, se realizó un estudio del caso utilizando una compañía española de carácter familiar. Los datos provenientes de las entrevistas con direc-

tivos de dicha compañía fueron tomados como fuente de información primaria. El contenido del cuestionario se basó en los estándares utilizados para la implementación de centros de servicios compartidos de Porporato Daher (2018), ya que estos presentan aspectos similares en lo que respecta a la digitalización e implementación de sistemas ERP en las empresas. Los resultados de las entrevistas fueron compartidos con los directivos de la empresa para verificar la validez y fiabilidad de los datos obtenidos. La información de carácter secundaria se utilizó para enmarcar el estado de la digitalización de las empresas en España y específicamente en las pymes españolas.

3.1. Caso de estudio

La selección de la empresa objeto del estudio se realizó en función de la disponibilidad de datos suficientes que permitieran abarcar y comprender todos los aspectos fundamentales de la empresa y del proyecto de digitalización. El conocimiento de los directivos por parte de los autores fue el elemento clave a la hora de tomar la decisión. Una reunión preliminar permitió confirmar la disponibilidad de los directivos para realizar entrevistas y brindar todos los datos necesarios para la redacción del artículo. Según se desprende de una comunicación interna de la compañía, el ERP con el que operaba había sufrido diversos desarrollos específicos. El crecimiento del negocio hacía necesario integrar los distintos procesos que no tenían cabida en el sistema anterior a uno que permita gestionar de manera integral todas las necesidades.

El caso de estudio es una empresa familiar española fundada en el año 1980. Actualmente cuenta con más de 400 empleados trabajando en la Comunidad de Madrid. La actividad de la empresa se basa principalmente en el desarrollo de productos estéticos, alimenticios y cosméticos. Dentro del mercado español se ubica en tercera posición en el desarrollo, producción y distribución de estos productos. Cuenta con las certificaciones que la habilitan para desarrollar su actividad comercial y expandirla a los diversos mercados en los que opera.

La dirección de la empresa, consciente de su responsabilidad social corporativa, mantiene la calidad, la preocupación por el medio ambiente, la seguridad alimentaria y la seguridad laboral, como valores esenciales que representan el principal compromiso de la entidad. La compañía colabora con distintos proyectos como Aldeas Infantiles, Acción Contra el Hambre o Intermón Oxfam y ha participado en el proyecto 100 Empresas por los Bosques, una iniciativa de WWF España.

La empresa fabrica productos y complementos alimenticios en España, suplementos dietéticos y cosmética en envases especializados de diferentes formatos: ampollas, viales, cápsulas, comprimidos, jarabes, sobres, cremas y geles. Mas de 20 marcas propias han sido desarrolladas y comercializadas por la empresa a lo largo de su vida.

La excelencia y rigurosidad de los procesos de producción la hacen referente para otras empresas que han confiado la producción de sus marcas, generando una oportunidad adi-

cional de ser proveedor de marca blanca. Los procesos de producción incluyen la homologación de materias primas y de proveedores, garantizando que todos los componentes cumplan las estrictas normas de calidad de la legislación europea. Se efectúan controles de calidad en todo el proceso de fabricación de los productos alimenticios y dietéticos, productos intermedios y productos terminados. Las materias primas utilizadas son de alta calidad, estandarizadas y cuentan con estudios científicos que avalan su eficacia y permiten la combinación con otros ingredientes que potencian o complementan los efectos buscados.

Los procesos de investigación y desarrollo de marcas propias de productos naturales –que se anticipan a las necesidades en nutrición, salud y cosmética natural de los clientes– son actividades fundamentales de la empresa, que la han puesto a la cabeza de la distribución nacional e internacional de este tipo de complementos alimenticios.

Distribuye sus productos a través de distintos canales de distribución físicos y online. Tiendas propias, herbolarios, parafarmacias, centros de dietética, farmacias, cadenas de gran consumo, y una red de más de 200 franquicias permiten a la compañía distribuir sus productos a nivel nacional e internacional. La tienda online que la empresa ha desarrollado ha acercado aún más su contacto con los clientes actuales y potenciales.

3.1.1. Organigrama

La autoridad ejecutiva máxima la ejerce un director general, asistido por una persona adjunta a esta posición. Es de destacar que el director general es el fundador de la empresa.

Al director general le reportan de forma directa las siguientes funciones:

- Comercial y ventas.
- Administrativo y financiero.
- Técnico.
- Desarrollo de producto.
- Producción y compras.
- Marketing y comunicación.
- Logístico.
- Personal.

A) Dirección administrativa y financiera

La función está estructurada en relación con las tareas que más volumen de transacciones presentan en la compañía. Se destaca la tarea de facturación a clientes, por lo que

existe un responsable de esta tarea. Otra persona ostenta el cargo de jefe de contabilidad, abarcando el resto de las actividades de la función financiera (pago a proveedores, contabilidad, tesorería, impuestos, gestión de nóminas).

3.1.2. Información financiera y administrativa

Tomando como referencia las cuentas anuales correspondientes al año terminado el 31 de diciembre de 2020, las cifras del balance de situación mostraron un total del activo de 20 millones de euros. En lo que respecta a los ingresos de explotación, la empresa obtuvo un volumen de ventas de 31 millones de euros, mientras que el resultado neto alcanzó la cantidad de 1 millón de euros.

El negocio principal de la empresa implica gestionar un volumen anual de transacciones equivalente a 50.000 facturas emitidas, 18.000 facturas de proveedores recibidas y más de 120.000 líneas de asientos contables. La empresa tiene registrados aproximadamente 3.000 clientes y 400 proveedores, y utiliza cerca de 15 cuentas bancarias.

3.1.3. ERP

La compañía utilizaba un sistema de información empresarial que le permitía gestionar los aspectos básicos del negocio. Este sistema, desarrollado por una empresa irlandesa, estaba dividido en distintos módulos a los que la empresa tuvo que adaptarse para poder implementarlo y utilizarlo. Todo el personal de la compañía fue formado en las características de este ERP convirtiéndose así en un marco de actuación fijo y estricto. Los módulos que se utilizaban de este sistema eran los de contabilidad, facturación, producción, control de calidad, logística, existencias y tesorería.

El sistema tenía distintas limitaciones, conocidas y aceptadas por la dirección de la empresa. Sin embargo, algunas restricciones del ERP se convirtieron en críticas al no permitir desarrollar ciertas funciones que la dirección de la empresa consideraba fundamentales.

3.1.4. Necesidades y retos del sistema de información

Se notificó a la dirección de la empresa que un número relevante de clientes estaban inmersos en procesos de certificación de calidad ante las autoridades nacionales y europeas. Concretamente, los clientes comenzaron a requerir que el software utilizado por la empresa estuviera certificado en aspectos de calidad por la Unión Europea. El ERP que estaba implantado en la empresa no contaba con dicho certificado.

Al analizar las funcionalidades que el ERP proporcionaba, se concluye que la empresa no implementó todos los módulos disponibles, no aprovechando las bondades que

el software ofrecía. Diversas funciones administrativas y financieras presentaron serias limitaciones:

- El cálculo de las amortizaciones de los activos fijos se efectuaba de forma manual.
- Las provisiones de las partidas de activo y pasivo eran calculadas manualmente.
- Diversos ajustes contables también eran calculados por fuera del ERP.
- Las cuentas financieras periódicas de las tiendas propias no se encontraban integradas en el sistema central.
- Se efectuaban recuentos periódicos del inventario (materias primas, artículos intermedios, productos terminados) por desconfianza hacia los registros provistos por el ERP.
- La gestión de la tesorería se realizaba fuera del ERP. No existía una información centralizada y consolidada de las posiciones diarias bancarias, ni de las provisiones de cobros y gastos.
- Las tareas de planificación y presupuestación se efectuaban en distintas hojas de cálculo, confeccionadas por los diferentes responsables de las funciones ejecutivas. Esta práctica acarrea problemas de coordinación, consolidación y certeza en las cifras finales de los estados financieros proyectados.
- La limitación que el uso de hojas de cálculo presentaba para la planificación impedía realizar la proyección de diferentes escenarios de negocio.
- Los proyectos de inversión se realizaban de forma manual en hojas de cálculo, con limitados datos disponibles.

3.1.5. Proyecto de digitalización de los procesos contables y administrativos

La dirección general de la empresa decidió embarcarse en un proyecto de cambio y reemplazo del ERP que se estaba utilizando. La dirección estaba advertida de la magnitud de dicho proyecto. Este abarcaba no solo los aspectos administrativos y financieros de la compañía, sino que también habría de impactar en todas las demás funciones que forman parte de las actividades principales de la empresa.

Al comienzo del proyecto, la dirección se puso en contacto con diversos consultores y especialistas de proyectos ERP. Finalmente, se seleccionó una empresa local experta en la implementación del software de gestión integrada Sage. Este ERP ofrece a las pymes «mayor rapidez, mayor sencillez y flexibilidad» (Sage, 2021). La dirección general delegó la responsabilidad del proyecto a la dirección financiera, convirtiéndose en la función de coor-

dinación de la totalidad de los aspectos contables, financieros y económicos a través del nuevo software integrado de gestión.

Los autores tuvieron en cuenta los seis aspectos que Deep *et al.*, (2008) enumeraron como claves a la hora de elegir un ERP por parte de una pyme. Al verificar cuáles fueron considerados por la dirección de la empresa, se constató que solo cuatro de los factores fueron aplicados. Estos son:

- Valor añadido del ERP para la empresa.
- Demostraciones de funcionamiento en empresas similares.
- Análisis de los cambios de las necesidades del negocio.
- Costes, tiempos de proyecto y escenarios de implementación.

Dos aspectos quedaron excluidos por la dirección de la empresa: la selección del ERP en forma colectiva entre los responsables empresariales y la planificación de la gestión del cambio.

De manera similar, Sledgianowski *et al.* (2008) identificaron varios aspectos que la empresa objeto de estudio tuvo en cuenta a la hora de seleccionar el ERP: participación en eventos de software, formalización de contratos de propiedad intelectual y la utilización de recursos especializados del proveedor del ERP. Por su parte, Snider *et al.* (2009) detallaron elementos significativos que *a priori* no garantizan el éxito en los proyectos de implementación de un ERP. No obstante, estos aspectos no constituyeron obstáculo para su consecución:

- Los miembros del equipo de proyecto se dedican parcialmente a tareas rutinarias de su función.
- La empresa no dedicó muchos recursos a comunicar formalmente el avance del proyecto.
- La empresa no disponía de un plan integral que incluyera todos los aspectos relevantes.
- Modificación del software estándar: la empresa apostó por mantener la estructura estándar del ERP.

El software seleccionado cumplía con todos los requisitos y certificaciones de calidad expedidos por autoridades europeas, requisito fundamental para la elección de la solución final. El proceso de selección el software de gestión fue realizado de una forma transparente con el resto de las funciones gerenciales, respondiendo así a un requerimiento de la dirección general. Los otros dos factores primordiales a la hora de seleccionar el software fueron el coste de implementación y la experiencia de empresas del sector o similares con dicho software. La empresa consultora que asesoró y ayudó a la implementación de Sage se encargó de despejar ambas cuestiones de forma satisfactoria.

3.1.6. Razones del proyecto

Tanto la literatura académica revisada como la experiencia profesional de los autores muestran consenso en las principales razones para la consecución de un proyecto de digitalización y de modernización del software de gestión. En el caso de estudio, los motivos fueron los siguientes:

- Reducir costes de gestión.
- Estandarizar y consolidar procesos administrativos.
- Tener acceso a nuevas tecnologías de la información.
- Tener acceso a personal con capacidades digitales nuevas.
- Mejorar los controles internos.
- Reducir los riesgos económicos y financieros.
- Integrar toda la información relevante de la empresa.
- Desarrollar tareas de análisis de negocio.
- Mejorar y expandir el *reporting* interno.

3.1.7. Definición del proyecto

El proyecto fue definido como el reemplazo del sistema de información vigente por un software integrado de gestión moderno, certificado (considerado estándar en el mercado) y que permita mejorar la eficiencia y eficacia de los procesos administrativos, financieros, productivos y comerciales de la compañía.

Conjuntamente a los aspectos funcionales básicos relacionados con la información financiera, el proyecto debía incorporar elementos que permitieran digitalizar los aspectos transaccionales más comunes del negocio que representaban el mayor volumen de operaciones rutinarias. Para ello se consideró incluir pistolas lectoras de códigos de barra para las existencias, la incorporación de TPV (terminal punto de venta) en las tiendas y locales comerciales y el desarrollo de una gestión CRM soportada en la web. El objetivo final era el de integrar todas estas nuevas herramientas digitales con el software de gestión Sage X3.

Las áreas implicadas en la gestión de la empresa a través de Sage X3 son las siguientes:

- Gestión de los datos maestros del sistema.
- Gestión financiera:

- Contabilidad general.
 - Contabilidad analítica.
 - Contabilidad de terceros.
 - Inmovilizado.
-
- Gestión de compras.
 - Gestión de ventas.
 - Gestión de inventario y logística.
 - Gestión de la producción.
 - Gestión de calidad.
 - Gestión de proyectos.

Para la configuración del sistema, se procedió a definir una serie de sociedades con personalidad jurídica propia. Dentro de la sociedad principal, se definieron las «plantas», que es el concepto central de la organización de los datos de gestión.

A la hora de instalar el software en el servidor de la empresa se definieron cuatro entornos de trabajo:

- Demo: es un entorno con parametrización estándar y datos ficticios, disponible para evaluar las funcionalidades estándares del software.
- Develop: este entorno sirve para realizar desarrollos y pruebas de parametrización, reservado para los consultores externos y el equipo directivo del proyecto.
- Proto: sirve como plataforma de validación de los desarrollos, informes y ajustes que se realizan previamente en el entorno develop.
- Cliente: es el entorno definitivo sobre el cual se desarrollará la actividad empresarial.

3.1.8. Recursos necesarios y costes del proyecto

La dirección general de la empresa lanzó el proyecto dando respaldo a la idea y al esfuerzo que requeriría dicha implementación. Para llevar a cabo el proyecto se designó a un miembro de la familia como jefe de proyecto con dedicación absoluta. Esta persona posee un gran conocimiento del negocio, de las funciones implicadas y de las personas que tenían la responsabilidad de dirigirlos. El líder del proyecto contó con la asistencia, a tiempo parcial, del jefe de producción. También se nombró un responsable de cada de-

partamento que dedicaban parte de su tiempo a las tareas propias del proyecto de implementación del ERP. Se identificaron personas claves de los departamentos financieros, comercial y de producción quienes recibieron una formación específica en la herramienta de gestión a implementar.

Inicialmente, los consultores externos fijaron un horizonte de nueve meses (abril/diciembre) para la conclusión del proyecto y la finalización de su soporte. Durante los primeros meses del proyecto se comprobaron una serie de restricciones que impusieron un grado de incertidumbre a la duración del proyecto:

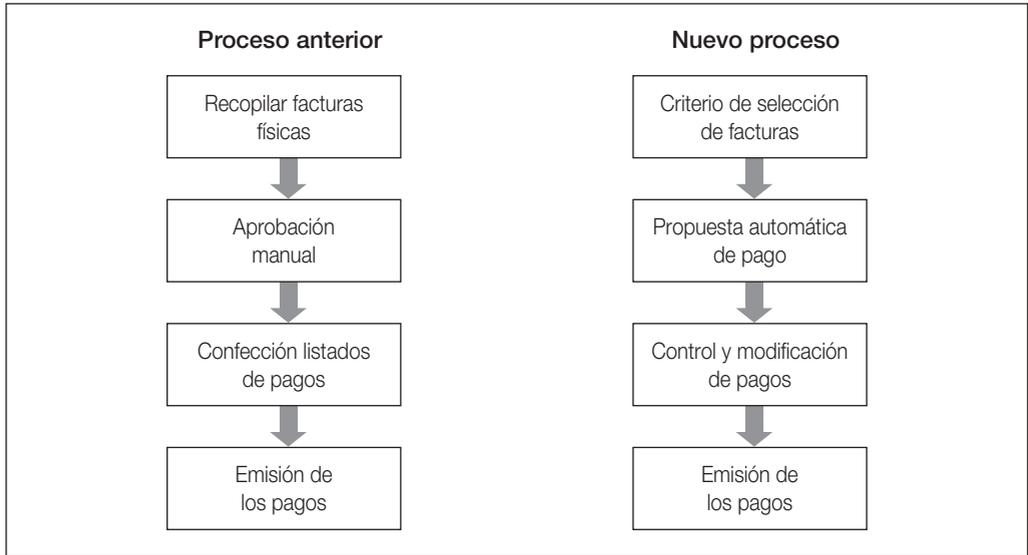
- La capacidad del servidor informático de la empresa no cumplía con los requisitos técnicos mínimos para instalar Sage X3.
- Demora en la compra e instalación del nuevo servidor.
- La instalación del nuevo software en el servidor se encontró con problemas técnicos.
- La formación prevista al personal de la empresa empezó más tarde de lo previsto.
- Para recuperar el tiempo, se planificaron demasiadas sesiones en poco tiempo, por lo que el personal de la empresa no pudo asistir de forma completa.
- Las sesiones formativas tenían un contenido excesivamente técnico para los usuarios de la empresa.

La dirección general fijó entonces el objetivo temporal a más largo plazo, llevándolo, estimativamente, a los 15 meses. A su vez, la dirección del proyecto era consciente del alto volumen de trabajo diario que se estaba realizando en las tareas rutinarias a las cuales debían añadir las horas extras para asistir a la formación en el nuevo ERP.

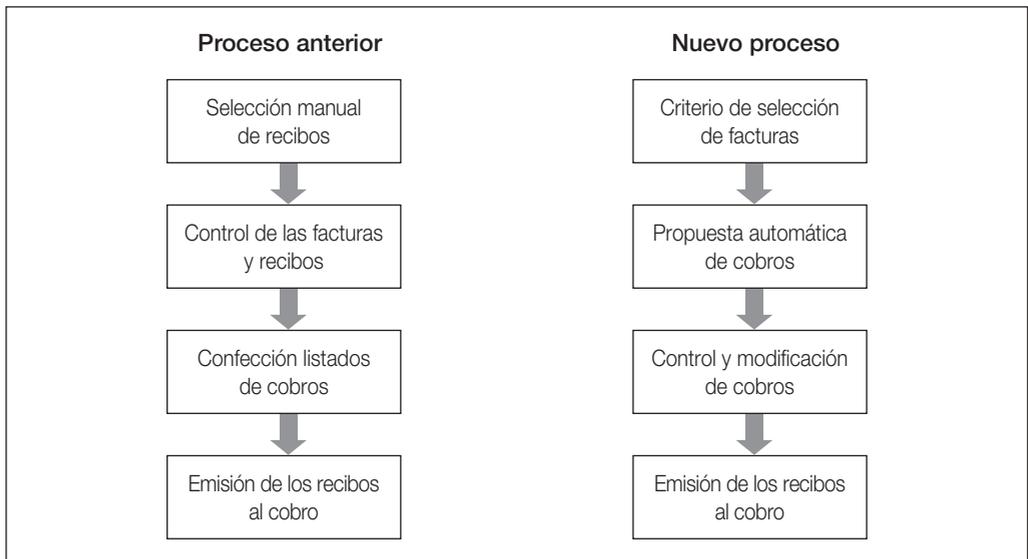
El proyecto se finalizó en casi 30 meses, debido a los retrasos descritos anteriormente, y a una falta de disponibilidad de personal del consultor externo por razones organizativas propias del proveedor. El coste total aproximado del proyecto rondó los 400.000 euros, que incluyen las licencias, la consultoría y los equipos informáticos. Los costes indirectos se calculan en 60.000 euros, los cuales incluyen las horas extras pagadas al personal de la empresa durante un año y medio.

3.1.9. Cambios en los procesos

Los procesos básicos de tesorería en la gestión de la empresa (cobros y pagos) constituían un aspecto primordial a mejorar. A tal efecto, se dispuso el reemplazo de ambos procesos, aprovechando las oportunidades que el nuevo ERP brindaba.

Gráfico 3. Gestión de pagos a proveedores

Al desarrollar el nuevo proceso, se elimina la gestión manual de las facturas a pagar, evitando los errores de pagos duplicados y la no emisión de pagos de facturas contabilizadas.

Gráfico 4. Gestión de cobros de clientes

El nuevo proceso permite asegurar que todos los recibos emitidos de cada factura son incluidos en los correspondientes listados enviados al banco para su cobro. De esta manera, se consigue adelantar las fechas de los cobros y asegurar la inclusión de todos los recibos de cobro.

3.1.10. Beneficios esperados del proyecto

La experiencia de los autores junto con los artículos académicos revisados indica que los beneficios que las empresas esperan obtener de la implementación de soluciones digitales a la gestión empresarial son estándares, aunque existen particularidades de cada empresa. Las expectativas racionales de ahorros de costes debido a la digitalización de los procesos administrativos, no se pudieron observar en el caso de estudio. Después de casi tres años desde que se inició el proyecto, la estructura de personal no ha cambiado, aunque la composición de los equipos es diferente y la productividad ha aumentado.

En el caso de estudio, la empresa esperaba rediseñar y mejorar los procesos administrativos, adoptar nuevas tecnologías digitales, poner en marcha una transformación de la función financiera, mejorar los controles internos, y mejorar las relaciones con clientes y proveedores. Todos estos beneficios surgirían no solo de la implementación del nuevo ERP sino también de la incorporación de nuevas soluciones digitales que permitirían realizar nuevas tareas demandadas por el mercado.

En el ámbito de la función financiera se esperaba rediseñar y mejorar los procesos de cálculo y contabilización de las amortizaciones y *leasings*, junto a una mayor periodicidad (cálculo y contabilización mensual).

En la gestión de la tesorería, las expectativas para mejorar los procesos de cobros eran importantes. Actividades como el cobro de recibos, *confirming*, o la confección de los estados integrados de tesorería iban a ser los pilares de la nueva gestión soportados por el ERP Sage. Asimismo, se esperaba eliminar los problemas de pagos duplicados y la emisión correcta de las notas de entrega de productos.

La dirección administrativa y financiera confiaba en contar con herramientas que le permitieran llevar a cabo el análisis integral de nuevos proyectos de carácter comercial, de producción o de inversión. La posibilidad de disponer de una contabilidad analítica correcta y actualizada en tiempo real era otra de las aspiraciones de la gerencia. La realización de previsiones presupuestarias correctas, periódicas y a nivel funcional, era otra de las metas importantes para llevar adelante la gestión del negocio.

La adopción de nuevas utilidades, como la emisión de facturas digitales, implicaba también un gran avance en la digitalización de la compañía. La incorporación de pistolas lectoras de códigos de barras en los almacenes permitiría aumentar la fiabilidad de los informes del estado del stock y en tiempo real.

La gestión integral de los clientes a través de herramientas digitales (CRM) se realizaría implementando los catálogos actualizados de todos los productos disponibles en la solución web de la empresa. El manejo integral de las relaciones con las redes sociales aumentaría y mejoraría la interrelación con los clientes actuales y los potenciales.

Dado que el software Sage se implementaría en la nube (versión *cloud*), esta particularidad permitiría proponer a los empleados nuevas formas de relación con la empresa, como el trabajo a distancia, trabajo desde casa, y poniendo en práctica la llamada «oficina sin papeles» (eliminando impresoras individuales).

3.1.11. Impacto del proyecto en la dirección financiera y administrativa

La estructura del Departamento de Finanzas no cambió significativamente en cuanto al número de personal que lo integra, aunque sí en la composición de los equipos y en el tiempo dedicado a las tareas más rutinarias. La empresa ha ganado en productividad, ya que, con el mismo número de personal, ha sido posible dar respuesta a un incremento del volumen de transacciones de casi el 10 % en el último año.

El antiguo modelo de organización basado en el número de transacciones realizadas dio lugar a una nueva estructura organizada por responsabilidades. El anterior responsable de la dirección administrativa y financiera fue reemplazado por una persona con experiencia en la implementación de proyectos financieros de cierta complejidad. Este ejecutivo dispone de los conocimientos digitales suficientes para sacar mayor provecho a las posibilidades que el software Sage brinda a la empresa. El personal que recibió formación específica en Sage al comienzo del proyecto es el encargado de diseminar los conocimientos y prácticas entre el resto de los empleados de las funciones.

4. Análisis y conclusiones

Al comienzo del artículo nos preguntábamos cuáles son las consecuencias de la implantación de herramientas digitales integradas del estilo de un ERP y otras soluciones conectadas en las pymes españolas. El caso de estudio elegido nos permite responder las preguntas indicadas por Knudsen (2020) de la siguiente manera.

1. ¿Cuáles son los impactos de la digitalización en la función financiera en cuanto a los límites de la función?

La implantación del nuevo ERP y la adopción de nuevos procesos administrativos y financieros mejoraron los controles internos, la planificación financiera y los procesos de análisis y *reporting*. Asimismo, la incorporación de nuevas he-

herramientas digitales permitió incrementar la eficiencia de procesos que tienen un gran impacto en los resultados de la compañía.

Es de destacar que la estructura organizacional de la función financiera se adaptó a los nuevos procesos disponibles, cambiando tanto su máximo ejecutivo como la composición de las subfunciones.

Estos cambios permitieron dotar de más autonomía a la función financiera y de mayor responsabilidad a los miembros de finanzas.

2. ¿Cómo afecta la digitalización a las relaciones de poder de la función financiera?

El nuevo director financiero que se incorporó a la empresa aportó una visión más integrada de la función financiera, adoptó las nuevas herramientas digitales y aprovechó las oportunidades que estas herramientas brindaban a la empresa.

Disponer de más datos de tipo financiero y operativo permitió poner en práctica mejores controles del resto las funciones. Los demás responsables funcionales dispusieron de más datos para tomar mejores decisiones, sin invertir en nuevos recursos propios.

La confección de los presupuestos anuales se convirtió en una herramienta estratégica para la dirección general, ya que se dispuso de información integrada en el ERP, actualizada permanentemente y disponible en formatos automatizados para todos los directivos.

3. ¿Cómo afecta la digitalización a la producción de conocimiento para la toma de decisiones en la empresa?

La dirección financiera de la empresa dispuso de nuevas herramientas digitales tales como el control del inventario de las materias primas y productos terminados, la integración de los TPV en el ERP o la elaboración de un presupuesto integrado en el ERP. Estas soluciones llevaron a elaborar mejores planes de carácter operativo, comercial y financiero, los cuales son alimentados con datos actualizados diariamente que permiten verificar el resultado de las decisiones empresariales.

Las nuevas herramientas digitales gestionadas por la dirección financiera, convierten a esta función en el gran aliado de la dirección general, excediéndose a veces de sus límites tradicionales, asumiendo tareas propias de la dirección comercial.

4.1. Recomendaciones para iniciar un proyecto de digitalización

La casuística presentada por la empresa objeto de estudio nos permite indicar algunos aspectos que pueden servir como referencia para futuras implementaciones de ERP en pymes españolas. En cada uno de las apartados que se describen a continuación, se co-

menta la situación que se presentó en la empresa y sus consecuencias, a fin de que el lector pueda sacar sus propias conclusiones.

- Disponibilidad de recursos. La figura del líder del proyecto fue fundamental en la consecución de los objetivos fijados. Sin embargo, la disponibilidad de otros miembros de la organización no fue suficiente para avanzar en los pasos programados del proyecto. Los responsables de cada departamento debían dedicar el 50 % de su tiempo al proyecto, junto con el aporte de una persona de su función a tiempo completo. La dedicación efectiva que el líder del proyecto recibió de las funciones fue inferior a lo requerido, al menos durante el primer año. Cuando los tiempos se acortaron y la puesta en marcha del nuevo ERP se acercaba, todas las funciones fueron conscientes del reto en el que la empresa se encontraba y dedicaron más tiempo para terminar la implantación.
- Consultor externo. La selección del consultor externo se realizó siguiendo las instrucciones de la dirección general y del líder del proyecto. Los aspectos más importantes eran la experiencia previa, la disponibilidad de personal experto suficiente, la comunicación con los responsables del consultor de entender las necesidades de la empresa. Todos los requisitos los cumplía el consultor elegido. Sin embargo, durante la ejecución del proyecto, la compañía descubrió que la empresa consultora estaba perdiendo una parte significativa del personal técnico, lo cual supuso la aparición de problemas a la hora de contar con el soporte necesario. Asimismo, un nuevo jefe de proyecto fue nombrado por el consultor, con los consiguientes retrasos que estos cambios ocasionaron en la agenda de la implantación del ERP.
- Tiempos. La empresa comenzó el proyecto sin una idea muy clara de los tiempos que iban a ser necesarios para terminar la implantación de todas las soluciones planificadas por la empresa. Así como el consultor externo planteó un horizonte poco realista de nueve meses, el plazo total fue de casi 30. La migración comenzó primero por las funciones administrativas y financieras, para terminar con las de logística. El tiempo dedicado por la dirección general y los líderes del proyecto fueron significativamente más altos, debido a los obstáculos organizativos y culturales que debieron sortear para lograr la culminación del proyecto. Los empleados de las funciones financieras y las demás afectadas por la implantación del ERP también dedicaron más de un 50 % de horas que las inicialmente planeadas por la dirección del proyecto.
- Costes. Durante el primer año del proyecto, el número de horas extras pagadas a los empleados dedicados a las tareas de pedidos de clientes, facturación y almacenes creció significativamente. Los costes del hardware necesario para ejecutar el nuevo ERP fueron superiores a los inicialmente previstos, debido a que las especificaciones técnicas del servidor presupuestado fueron insuficientes para dar soporte de manera razonable a todos los actores de la empresa. De manera similar, durante el proyecto fueron necesarios mayores gastos en elementos de hardware:

tuvieron que instalarse pantallas dobles para todos los empleados, se compraron 20 nuevas impresoras multifunción para reemplazar las antiguas individuales, junto con el software de control de las actividades de impresión del personal de la empresa.

5. Consideraciones

El artículo presenta un caso de digitalización de una empresa pyme española. El grado de éxito del proyecto no es evaluado, ya que es necesario esperar un tiempo mayor para analizarlo (Richter, 2021). Sin embargo, las experiencias en cuanto a los beneficios y los retos que se presentaron a lo largo del proyecto son directamente aplicables a casos reales de pymes. El estudio presenta la limitación de considerar un único caso de estudio lo cual no permite generalizar con las conclusiones.

Nuestro trabajo ofrece nuevas oportunidades de investigación. El análisis de los cambios en la estructura de las organizaciones y en los procesos financieros y administrativos generados por la implantación de soluciones ERP es relevante como futura línea de investigación en pymes. Así, pueden formularse nuevas preguntas, tales como: impacto en los costes de producción, evaluación de la cartera de productos ofertados, estructura de financiación o cambios en la estructura de personal. Para poder comparar los cambios ocasionados en distintas realidades empresariales sería apropiado considerar el estudio de empresas vinculadas a diferentes sectores industriales o de servicios.

Referencias bibliográficas

- Accountancy Europe. (2021). SME's Digital Future. *Briefing paper*, 8.
- Adigital. (2021). Economía digital en España. <https://www.adigital.org/economia-digital-en-espana/> (Acceso: 3/12/2021).
- Ahmad, M. y Pinedo Cuenca, R. (2013). Critical success factors for ERP implementation in SMEs. *Robotics and Computer-Integrated Manufacturing*, 29, 104-111.
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M. y Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.
- Aramburu, N., North, K., Zubillaga, A. y Salmador, M. (2021). A Digital Capabilities Dataset From Small- and Medium-Sized Enterprises in the Basque Country (Spain). *Front Psychol.*
- Cong Y., Du, H. y Vasarhelyi, M. (2019). Technological Disruption in Accounting and Auditing. *Journal of emerging technologies in Accounting*, 15(2), 1-10.

- Cotec. (2021). *Cotec*. <https://cotec.es/> (Acceso: 3/12/2021).
- Datos.gob.es. (2021). *Nuevos informes sobre transformación digital en España*. <https://datos.gob.es/es/noticia/nuevos-informes-sobre-transformacion-digital-en-espana> (Acceso: 3/12/2021).
- Deep, A., Guttridge, P., Dani, S. y Burns, N. (2008). Investigating factors affecting ERP selection in made-to-order SME sector. *Journal of Manufacturing Technology*, 19(4), 430-446.
- Deloitte. (2019). *Chatbots: Riding the next-gen technology wave to operational success*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/technology-media-telecommunications/in-tmt-chatboats-noexp.pdf>
- Digital Innovation Hubs Working Group. (2018). *Report from the Working Group Meeting on Access to Finance*. https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/dihs_access_to_finance_report_final.pdf (Acceso: 25/11/2021).
- Dirce. (2020). *Retrato de la pyme*. <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato-PYME-DIRCE-1-enero-2020.pdf> (Acceso: 14/10/2021).
- European Commission. (2018). *Digital Transformation Scoreboard 2018: Evidence of Positive Outcomes and Current Opportunities for EU Businesses*. <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/dem/monitor/scoreboard> (Acceso: 25/11/2021).
- Garzoni, A., de Turi, I., Secundo, G. y del Vecchio, P. (2020). Fostering digital transformation of SMEs: a four levels approach. *Managerial Decisions*, 58, 1.543-1.562.
- Gulin, D., Hladika, M. y Valenta, I. (2019). *Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession*. Croacia. Proceedings of the ENTRENOVA.
- Knudsen, D. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36.
- KPMG. (2020). *Digitalisation in accounting, 2020*. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2020/12/kpmg-infographic-digitalisation-in-accounting-2020.pdf> (Acceso: 6/12/2021).
- Marcysiak, A. y Pleskacz, Ż. (2021). Determinants of digitization in SMEs. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 9(1), 300-318.
- Matt, C., Hess, T. y Benlian, A. (2015). Digital transformation strategies. *Business information systems engineering*, 57(5), 339-343.
- Möller, K., Schaffer, U. y Verbeeten, F. (2020). Digitalization in management accounting and control: an editorial. *Journal of Management Control*, 31, 1-8.
- North, K., Aramburu, N. y Lorenzo, O. (2020). Digitally enabled growth in SMEs: a framework proposal. *Journal of Enterprise Information Management*, 33, 238-262.
- North, K., Bergstermann, M. y Hardwig, T. (2016). Learning to Grow - a methodology to sustain growth capabilities of SMEs. En: *Competitive Strategies for Small and Medium Enterprises: Developing Resilience, Agility and Innovation in Turbulent Times*. Heidelberg: Springer, 223-236.
- Pavlou, P. y El Sawy, O. (2011). Understanding the elusive black box of dynamic capabilities. *Decision Science*, 42, 239-273.
- Porporato Daher, G. (2018). Shared service centre (SSC)-analysis of factors that influence standardisation. A business model for multinational companies. *International Journal of Scientific Research and Innovative Technology*, 5(8), 105-126.

- Quattrone, P. (2016). Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? *Management Accounting Research*, 31, 118-122.
- Raymond, L. y Uwizeyemungu, S. (2007). A profile of ERP adoption in manufacturing SMEs. *Journal of Enterprise Information Management*, 20(4), 487-502.
- Richter, P. (2021). Shared services: configurations, dynamics and performance. *Baltic journal of management*, 1, 746.
- Rom, A. y Rohde, C. (2007). Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(1), 40-68.
- Ross, J., Beath, C. y Sebastian, I. (2017). How to develop a great digital strategy. *MIT Sloan Management Review*, 58(2-7).
- Sage. (2021). Sage. <https://www.sage.com/es-es/erp/> (Acceso: 02/10/2021).
- Seal, W. y Herbert, I. (2013). Shared service centres and the role of the finance function. *Journal of Accounting and organizational change*, 9(2), 188-205.
- Sledgianowski, D., Tafti, M. y Kierstead, J. (2008). SME ERP system sourcing strategies: a case study. *Industrial Management & Data Systems*, 108(4), 421-436.
- Snider, B., Silveira, G. y Balakrishnan, J. (2009). ERP implementation at SMEs: analysis of five Canadian cases. *International Journal of Operations & Production Management*, 29(1), 4-29.
- Sorin, G. y Ancillo, A. (2021). Spanish SMEs' digitalization enablers: E-Receipt applications to the offline retail market, Technological Forecasting and Social Change. *Technological Forecasting and Social Change*, 162.
- Su, N., Akkiraju, R., Nayak, N. y Goodwin, R. (2009). Shared Services Transformation: Conceptualization and Valuation from the Perspective of Real Options. *Decision Sciences*, 40(3), 381-402.
- Teece, D. (2018). Business models and dynamic capabilities. *Long Range Planning*, 51, 40-49.
- Teittinen, H., Pellinen, J. y Järvenpää, M. (2013). ERP in action - Challenges and benefits for management control in SME context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14, 278-296.

Tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos

Análisis de la consulta 4 del BOICAC 129, de abril de 2022

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

Respuesta

La consulta se refiere al tratamiento contable de dicha bonificación tanto por parte del colaborador como por el beneficiario.

El Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, dispone lo siguiente en su artículo 15, «Objeto y ámbito de aplicación»:

1. Se aprueba una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, en los términos establecidos en este capítulo.

2. Serán beneficiarios de esta bonificación las personas y entidades que adquieran los productos a que se refiere el apartado 3, siempre que los adquieran, entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos, a los colaboradores en la gestión de esta bonificación.

[...]

4. La bonificación tendrá un importe de 0,20 euros y se aplicará sobre el precio de venta al público por cada una de las siguientes unidades de medida:

a) Por cada litro de los productos previstos en las letras a), b), c), d), e), h), i) y j) del apartado 3, así como del aditivo AdBlue.

b) Por cada kilogramo de los productos previstos en las letras f) y g) del apartado 3.

5. En el caso de los productos adquiridos a los operadores sujetos a la prestación patrimonial de carácter público no tributario regulada en el artículo 21 de este real decreto-ley, la bonificación será de 0,15 euros por litro o por kilogramo, llegando con el correspondiente descuento a un mínimo de 0,20 euros por litro o por kilogramo en total.

Por su parte, el artículo 16 indica en su apartado 1 las entidades que tienen la condición de entidad colaboradora en la gestión de la bonificación, así como los términos en los que se debe aplicar la bonificación:

1. Serán colaboradores en la gestión de esta bonificación quienes ostenten la titularidad de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor, así como las empresas que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de la bonificación.

La colaboración consistirá en efectuar, en cada suministro que se realice en las condiciones señaladas en el artículo anterior, un descuento sobre el precio de venta al público, impuestos incluidos, equivalente al importe de la bonificación.

Los colaboradores en la gestión de la bonificación podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas, en los términos previstos en el artículo siguiente.

[...]

Por otro lado, el artículo 21 regula la prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos:

1. Los operadores al por mayor de productos petrolíferos con capacidad de refino en España y con una cifra anual de negocios superior a 750 millones de euros deberán satisfacer una prestación patrimonial de carácter público no tributario de periodicidad trimestral, durante el periodo comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos.

No estarán obligados a satisfacer dicha prestación los operadores que se comprometan a realizar de forma inequívoca un descuento en las ventas de los productos a que se refiere el apartado 3 de este artículo a los consumidores finales, directamente o a través de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor de su red de distribución. Dicho descuento se realizará sobre el precio de venta al público por un importe mínimo equivalente al indicado en el apartado 3 de este artículo. [...].

Atendiendo al fondo económico de la operación, se desprende que las entidades colaboradoras actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final, siendo este el verdadero beneficiario de la bonificación en el carburante.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos) indica en la letra b) del apartado 4, «Conceptos excluidos de la cifra de negocios», del artículo 34, «Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias», lo siguiente:

b) Las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

Por tanto, el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final, no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios. Registrando, por tanto, un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública.

En el supuesto previsto en el artículo 21 la bonificación al consumidor final será de 0,15 euros, y si el operador al por mayor de productos petrolíferos incluido en el alcance opta por conceder un descuento adicional al consumidor final de 0,05 euros, este será menor cifra de negocios. En concreto, el apartado 3, «Componentes negativos de la cifra de negocios», del artículo 34 de la RICAC de ingresos dispone lo siguiente:

Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

[...]

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

[...]

No obstante, en el caso de que el operador al por mayor satisfaga la prestación patrimonial prevista en el apartado 1 del artículo 21, tendrá que registrar un gasto por naturaleza, si bien sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida en que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa.

Respecto al beneficiario o consumidor final, cabe indicar que desde el punto de vista contable la bonificación que se hace efectiva a través de una reducción del precio del producto tiene naturaleza de subvención. No obstante, puede admitirse que dicho importe minore el gasto

ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa, en línea con lo señalado en la consulta 5 del BOICAC n.º 94/2013 (NFC048008) Sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutaran de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social, o bien la consulta 1 del BOICAC n.º 122/2020 (NFC076147) Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo.

Ejemplo 1

La sociedad Gasolinas, SA, operadora al por mayor de productos petrolíferos, es titular de una estación de servicio situada en una autopista española. Durante el mes de junio de 2022 ha vendido 100.000 litros de gasolina sin plomo a un precio de 2 um/litro. No obstante, según el Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, ha cobrado 1,80 um/litro a cada cliente, debido a que 0,15 um/litro son bonificados por el Estado más 0,05 um/litro que asume la propia Gasolinas, SA.

Solución

El importe teórico del precio de venta asciende a 200.000 um: 100.000 litros por 2 um/litro.

No obstante, el consumidor final solo ha abonado 180.000 um: 100.000 litros por 1,80 um/litro. La diferencia es parcialmente asumida por el Estado, el cual bonificará a Gasolinas, SA con 15.000 um (100.000 litros por 0,15 um/litro) y el resto (5.000 um) es menor importe de la cifra de negocios.

Por tanto, el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final (15.000 um), no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios, registrando por tanto un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública (195.000 um).

En consecuencia, Gasolinas, SA deberá contabilizar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	180.000	
470x	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos	15.000	
700	Venta de mercaderías		195.000

Ejemplo 2

La sociedad Gasolinas, SA, operadora al por mayor de productos petrolíferos, es titular de una estación de servicio situada en una autopista española. Durante el mes de junio de 2022 ha vendido 100.000 litros de gasolina sin plomo a un precio de 2 um/litro. No obstante, según el Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, el Estado bonifica 0,15 um/litro.

Gasolinas, SA ha optado por no aplicar el descuento adicional previsto en el citado real decreto-ley de 0,05 um/litro, por lo que debe hacer frente al pago de la «prestación patrimonial de carácter público no tributario» establecida en el mismo por un importe de 5.000 um.

Solución

Por las ventas realizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	185.000	
470x	Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos	15.000	
700	Venta de mercaderías		200.000

Por el devengo de la «prestación patrimonial de carácter público no tributario», de acuerdo con la consulta analizada, «en el caso de que el operador al por mayor satisfaga la prestación patrimonial prevista en el apartado 1 del artículo 21, tendrá que registrar un gasto por naturaleza»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
631x	Otros tributos	5.000	
475x	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		5.000

La consulta establece que el gasto se registrará según su naturaleza. A pesar de que el legislador ha llamado a esta prestación «no tributaria», se entiende aquí que la mejor partida para imputar el gasto, a efectos meramente contables, es la 631, «Otros tributos».

No obstante, la consulta establece que «sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida en que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa». En consecuencia, si se dieran las circunstancias, cabría contabilizar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Venta de mercaderías	5.000	
475x	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		5.000

Ejemplo 3

La sociedad Agricultura, SA, empresa dedicada a la producción y distribución de productos agrícolas, es titular de varios camiones para el desarrollo de su actividad. Durante el mes de junio de 2022 ha adquirido 100.000 litros de gasolina sin plomo a un precio de 2 um/litro. No obstante, está en vigor lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, por lo que solo ha abonado 1,80 um/litro.

Solución

De acuerdo con la consulta analizada, para el

beneficiario o consumidor final, cabe indicar que desde el punto de vista contable la bonificación que se hace efectiva a través de una reducción del precio del producto tiene naturaleza de subvención. No obstante, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa.

En consecuencia, con carácter general, Camiones, SA debería contabilizar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	200.000	
740	Subvenciones a la explotación		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		180.000

No obstante, cabría minorar el gasto si Agricultura, SA considera que, de acuerdo con el principio de importancia relativa, la variación que ocasione este registro contable es poco significativa, por lo que, en lugar del asiento anterior, cabría hacer:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	180.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		180.000

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA (España)

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera, convocado por Resolución de 12 de abril de 2021 [BOE de 19 de abril]).

Sumario

Parte primera: ejercicio general

Contabilidad financiera. Adquisición de inmovilizado material y amortización. Gastos de personal. Adquisición de inmovilizado material con financiación del banco. Operaciones corrientes (compras y ventas). Activos no corrientes mantenidos para la venta. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias: adquisición, valoración posterior y venta.

Parte segunda: cuestiones

Contabilidad financiera. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, liquidación y registro contable del impuesto sobre sociedades, diferencias temporarias por amortizaciones. Hechos posteriores al cierre. Provisiones.

Información general para todos los supuestos y cuestiones del ejercicio

- a) Los bienes y servicios se facturan al tipo de IVA general (21 %), excepto cuando se indique explícitamente lo contrario.
- b) Tipo de retención fiscal en rendimientos financieros: 19 % en todos los casos que proceda su uso.
- c) Tipo nominal y efectivo de impuesto sobre sociedades: 25 % en todos los casos en que proceda su uso.
- d) Todos los cobros y pagos se realizan por bancos, excepto que se indique explícitamente que son en efectivo.

Aunque el criterio general para todas las anotaciones contables que se pidan es el Plan General Contabilidad en vigor, como excepción, y para facilitar la contabilización, se puede excluir el uso de las cuentas transitorias de los grupos 8 y 9 cuando proceda, y seguir el criterio del Plan General de Contabilidad de Pymes si se desea.

Parte primera

Ejercicio general

La empresa Maesa es una pyme situada en un pueblo de la provincia de León que se dedica a la fabricación y comercialización de orujo. Durante el ejercicio 20X0 lanza al mercado un nuevo producto Orujosin que se caracteriza por la adición de hierbas aromáticas obtenidas a partir de semillas de origen asiático que produce un aroma especial.

1. Compra inmovilizado material y amortización

Para la adaptación del sistema contable de la entidad a las nuevas exigencias de la Agencia Tributaria, Maesa encargó un ordenador a un proveedor extranjero. Los datos presupuestados por el proveedor son los siguientes:

- a) Precio del ordenador: 2.500 euros.
- b) Coste de instalación de una memoria adicional: 250 euros.
- c) Descuento: 200 euros.
- d) Transporte facturado por el proveedor 50 euros.

Recibió el ordenador el 1 de marzo entrando en funcionamiento ese mismo día. El pago se realizó de la siguiente forma:

- 25 %, en el momento del encargo (1 de febrero de 20X0).
- 50 %, en el momento de la recepción.
- 25 %, el 1 de abril de 20X1.

La empresa decide amortizar el bien por el sistema de números dígitos decrecientes en cuatro años y se considera que el bien no tiene valor residual.

Se pide:

Contabilizar todas las operaciones relacionadas con la adquisición, así como los asientos que, en su caso, procedan realizar a 31 de diciembre de 20X0. Tipo de IVA: 21 %.

2. Nómina

La empresa tiene un total de 10 trabajadores y trabajadoras ascendiendo la nómina bruta mensual total de la empresa a 20.000 euros.

Los descuentos que se hacen en nómina son los siguientes:

- Seguridad Social: 8 %.
- IRPF: 10 %.

La Seguridad Social a cargo de la empresa supone el 30 % del sueldo bruto.

Se despide a un trabajador y se le reconoce una indemnización de 8.000 euros, que se dejan pendientes de pago.

Se pide:

Contabilizar la nómina y los seguros sociales teniendo en cuenta que todo se paga por banco.

3. Crédito al banco

La empresa compra una máquina el 1 de enero de 20X0 cuyo precio al contado es de 24.000 euros, y cuya vida útil se estima sea 10 años con un valor residual nulo. Financia la compra mediante un préstamo concedido por la caja de ahorros el 1 de febrero de 20X0 de 20.000 euros al 10 % anual efectivo. El vencimiento del principal es el 1 de febrero de 20X2.

Se pide:

Realizar el registro contable de la operación de préstamo suponiendo que la puesta en funcionamiento del activo se produce el 1 de abril de 20X0.

4. Operaciones corrientes

El 1 de febrero de 20X0 la sociedad adquiere a crédito materias primas por importe de 1.000 euros. Los datos de la operación son los siguientes: vencimiento, 3 meses. El tipo de interés de mercado para deudas similares es del 6 % (Valor actual del crédito = $1.000 \times (1,06)^{-3/12} = 985$). Transporte = 150 euros. Seguro = 75 euros.

Se pide:

Contabilizar la operación por el valor nominal. Tipo IVA: 21 %.

5. Ventas

El 1 de marzo de 20X0 la sociedad vende a un cliente una partida de productos con las siguientes condiciones:

- Precio de los productos = 5.000 euros.
- Vencimiento: 3 meses.

- El tipo de interés de mercado para créditos similares es del 6 %.
- Valor actual = 4.928 euros.
- Descuento promocional = 200 euros.

Se pide:

Contabilizar por el valor nominal. Tipo IVA = 21 %.

6. Amortización de la maquinaria

La empresa tiene registrado en su balance una máquina que compró hace 5 años (el 1 de marzo) por 38.000 euros con una vida útil estimada de 10 años (depreciación lineal y valor residual nulo).

El 1 de marzo de 20X0 decide venderla y la clasifica como activo no corriente mantenido para la venta porque cumple los requisitos de la norma de registro y valoración 7.^a. En esa fecha el valor razonable era de 26.000. A final del ejercicio el valor razonable era de 20.000 euros. Los costes de venta estimados, en ambas fechas, son de 5.000 euros.

Se pide:

Efectuar los asientos contables que procedan en relación con la operación tanto en el momento de la reclasificación como a 31 de diciembre de 20X0.

7. Compra activos financieros

La sociedad compra el 1 de enero del año 20X0 unas acciones con la intención de venderlas en el corto plazo y así obtener ganancias. En el momento de la compra el valor razonable de las acciones es de 1.000 euros y la empresa incurre en unos costes de transacción por importe de 25 euros.

Al mes el valor razonable de las acciones es de 1.200 euros y a los dos meses es de 800 euros. En el momento en que vende las acciones (1 de abril de 20X0), el valor razonable de las mismas asciende a 1.300 euros.

Se pide:

Efectuar los asientos contables correspondientes a estas operaciones.

Solución

Apartado 1

El precio de compra del ordenador (importación) es el siguiente:

Precio	2.500
Coste la memoria adicional	250
Descuento	-200
Total precio de adquisición	2.550

IVA: En la operación anterior, que se trata de una importación, el IVA se devenga a la entrada de bien en el territorio de aplicación del impuesto, en este caso en la aduana y asciende a $2.550 \times 21\% = 535,5$.

En cuanto al importe del transporte, entendiendo que es por cuenta del comprador, supone mayor valor del ordenador. El IVA de esta operación, atendiendo a las reglas de localización de la prestación del servicio, implicará una autorrepercusión por parte del adquirente. Su importe será $50 \times 21\% = 10,5$.

Por tanto, el precio de adquisición será:

Precio	2.500
Coste la memoria adicional	250
Descuento	-200
Transporte	50
Total precio de adquisición	2.600

1 de febrero de 20X0

Se paga un 25 % del encargo. No hay IVA, este anticipo está asociado a una importación.

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales ($2.600 \times 25\%$)	650	

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		650

1 de marzo de 20X0. **Recepción del ordenador:**

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	2.600	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales		650
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.300
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo (1)		650

(1) La cuenta de proveedores de inmovilizado a corto plazo es un pasivo financiero que debería ir a coste amortizado, pero el enunciado no facilita ningún tipo de interés.

Como se ha indicado anteriormente, el IVA se devenga a la importación, tomando como base imponible el precio de compra (no precio de adquisición del ordenador).

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.550 × 21 %)	535,5	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		535,5

Por el IVA devengado por transporte (se devenga en destino y se trata de una adquisición intracomunitaria):

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	10,5	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		10,5

31 de diciembre de 20X0. **Amortización del bien (10 meses):**

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	866,67	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		866,67

$$2.600 \times \frac{4}{10} \times \frac{10}{12} = 866,67$$

Reclasificación de la deuda pendiente:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	650	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		650

1 de abril de 20X1. Por el pago pendiente:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	650	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		650

Apartado 2

Reconocimiento del gasto:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	20.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (20.000 × 30 %)	6.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores [6.000 + (20.000 × 8 %)]		7.600
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (20.000 × 10 %)		2.000
465	Remuneraciones pendientes de pago		16.400

Pago de la nómina:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
465	Remuneraciones pendientes de pago	16.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		16.400

Por la indemnización:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	8.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago		8.000

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
465	Remuneraciones pendientes de pago	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.000

Apartado 3

1 de enero de 20X0. Por la adquisición de la máquina, que según el enunciado está en condiciones de funcionamiento el 1 de abril:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	24.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.000

1 de febrero de 20X0. Obtención del préstamo:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		20.000

1 de abril de 20X0. Entrada en funcionamiento del activo:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	24.000	
233	Maquinaria en montaje		24.000

31 de diciembre de 20X0. Por los intereses devengados por el préstamo, suponiendo que su vencimiento es anual, por lo que se trata de intereses explícitos:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($20.000 \times 10\% \times 11/12$)	1.833,33	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.833,33

Los intereses no son susceptibles de capitalización, ya que el inmovilizado no ha necesitado más de un año para su puesta en condiciones de funcionamiento.

Amortización del activo:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.800	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ($24.000/10 \times 9/12$)		1.800

1 de febrero de 20X1. Por los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de enero hasta 1 de febrero:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($20.000 \times 10\% \times 1/12$)	166,67	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		166,67

Por el pago de los intereses:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Reclasificación del plazo de préstamo:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	20.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		20.000

31 de diciembre de 20X1. Por los intereses devengados por el préstamo, cuyo vencimiento es anual, por lo que se trata de intereses explícitos:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (20.000 × 10% × 11/12)	1.833,33	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.833,33

Amortización del activo:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.400	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (24.000/10)		2.400

1 de febrero de 20X2. Por los intereses devengados por el préstamo desde el 1 de enero hasta 1 de febrero:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (20.000 × 10% × 1/12)	166,67	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		166,67

Por el pago de los intereses y devolución del principal:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	2.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		22.000

Apartado 4

Si la operación se registra por el valor nominal del pasivo financiero (opción que permiten las normas de registro y valoración) no hay tener en cuenta los efectos financieros. Por otro lado, dado que el enunciado proporciona el valor actual de 1.000 euros, se entiende a efectos de solución que el IVA y el resto de los gastos de la operación se pagan al contado.

1 de febrero de 20X0

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de materias primas	1.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	210	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		210
400	Proveedores		1.000

Los gastos de transporte y seguros del transporte son mayor valor de la compra, ya que las existencias adquiridas entran por valor de adquisición (NRV 10.^a, «Existencias», PGC). Se devenga IVA sobre el seguro del transporte ya que es una operación accesorio de la principal.

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	225	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	47,25	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		272,25

1 de mayo de 20X0. Por el pago al vencimiento de la operación:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Si se considera el efecto financiero (opción también permitida por el PGC):

1 de febrero de 20X0

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	985	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	210	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		210



Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
▶			
400	Proveedores		985

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	225	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	47,25	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		272,25

1 de mayo. Actualización del pasivo financiero:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	15	
400	Proveedores		15

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Apartado 5

Dado que la operación se registra a valor nominal, no hay efecto financiero.

1 de marzo de 20X0. Por la venta:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	5.808	
701	Ventas de productos terminados (5.000 – 200)		4.800
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (4.800 × 21 %)		1.008

1 de mayo de 20X0. Cobro de la operación al vencimiento:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.808	
430	Clientes		5.808

Apartado 6

1 de marzo de 20X0. Por la amortización del activo de 2 meses:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	633,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material [(38.000/10) × (2/12)]		633,33

Después del asiento tenemos:

213, «Maquinaria»	38.000
281, «Amortización acumulada del inmovilizado material» (3.800 × 5)	19.000
Valor contable	19.000

La incorporación de la máquina como activo no corriente mantenido para la venta, que es el menor de los dos siguientes, según establece la norma de registro y valoración 7.^a del PGC:

Valor contable (38.000 – 19.000)	19.000
Valor razonable menos gastos de venta (26.000 – 5.000)	21.000

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	19.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	19.000	
213	Maquinaria		38.000

31 de diciembre de 20X0

Los activos no corrientes mantenidos para la venta no se amortizan una vez reclasificados, aunque son susceptibles de deterioro por lo que al cierre del ejercicio se comprueba si es necesaria su dotación.

Valor contable	19.000
Valor razonable menos gastos de venta (20.000 – 5.000)	15.000
Pérdida por deterioro	4.000

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	4.000	
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta		4.000

Apartado 7

1 de enero de 20X0

Adquisición de acciones con la intención de venderlas en el corto plazo por lo que se incluyen en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias cuya valoración inicial es por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
669	Otros gastos financieros	25	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.025

1 de febrero de 20X0

Después del reconocimiento inicial, la empresa valorará los activos financieros comprendidos en esta categoría a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.200 – 1.000)	200	
7630	Beneficios de cartera de negociación		200

1 de marzo de 20X0

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación (800 – 1.200)	400	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		400

1 de abril de 20X0. Por la venta de las acciones:

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.300	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		800
7630	Beneficios de cartera de negociación		500

Parte segunda

Cuestiones

1. ¿Qué pasivos se clasifican en la categoría de pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias? ¿Cómo se valoran?
2. La sociedad A tiene en el ejercicio un beneficio contable de 10.000 euros que coincide con la base imponible. Durante el ejercicio la sociedad ha soportado retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades por importe de 3.500 um y el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 25 %.

Contabilizar el impuesto sobre sociedades.

3. Diferencias contables y fiscales. Contabilizar el impuesto diferido que en su caso proceda, con los datos que se indican a continuación, aplicando un tipo de gravamen del 25 %.

La sociedad X adquiere el 1 de julio de 2011 una maquinaria, por 800 euros, los gastos de instalación de maquinaria necesarios para su puesta en condiciones de funcionamiento han sido de 200 euros. Las tablas de amortización oficialmente aprobadas establecen un coeficiente máximo del 10 % y periodo máximo de 20 años. La amortización contable es un 20 % anual, debido a que la vida útil de la máquina es de 5 años.

4. Hechos posteriores al cierre del ejercicio. La norma de registro y valoración 23.^a distingue dos tipos de hechos que pueden presentarse después del cierre, en función de que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio o que se producen con posterioridad a dicho momento. En la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Teniendo en cuenta lo anterior desarrolle el reflejo en las cuentas anuales de los hechos que a continuación se describen:

- a) Una sociedad adquiere el 100 % de otra el 1 de enero de X3. ¿Cómo afectará a las cuentas anuales del X2?
- b) La misma sociedad descubre el 15 de abril de X3 que ha contabilizado mal una operación del X2 que pone de manifiesto un riesgo significativo.

5. Reconocimiento de provisiones:

- a) Enumere 5 ejemplos de provisiones.
- b) Una agencia de viajes se compromete en el momento de la venta de viajes organizados a la devolución de un determinado porcentaje sobre el precio de venta, en función de los retrasos en vuelos o excursiones durante todo el viaje. Según la experiencia pasada es probable que se presenten algunas reclamaciones.

Delimitar si se trata de una situación que genera provisión.

Solución

Apartado 1

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

- a) Son pasivos que se mantienen para negociar. Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

- Se emita o asuma principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la empresa pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).
 - Sea una obligación que un vendedor en corto plazo tiene de entregar activos financieros que le han sido prestados (es decir, una empresa que vende activos financieros que había recibido en préstamo y que todavía no posee).
 - Forme parte en el momento de su reconocimiento inicial de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo.
 - Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.
- b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta designación, que será irrevocable, solo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:
- Se elimina o reduce de manera significativa una incoherencia o «asimetría contable» con otros instrumentos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.
 - Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección, según se define en la norma 15.^a de elaboración de las cuentas anuales.
- c) Opcionalmente y de forma irrevocable, se podrán incluir en su integridad en esta categoría los pasivos financieros híbridos regulados en el apartado 5.1, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.

Apartado 2

Liquidación impuesto sobre sociedades:

Beneficio antes de impuestos	10.000
+/- Ajustes	0





Base imponible	10.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	2.500
Deducciones	0
Cuota líquida	2.500
Retenciones y pagos a cuenta	-3.500
Cuota diferencial	-1.000

Por el gasto devengado y por su regularización

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	2.500	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	1.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.500

Cuenta	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
6300	Impuesto corriente		2.500

Apartado 3

La tabla de ajustes en la base imponible será la siguiente:

Años	Gasto contable anual (1.000 × 20%)	Gasto fiscal Anual (1.000 × 10%)	Ajustes base imponible	Activos por diferencias temporarias deducibles
2011	100	50	+50	12,5 Debe
2012	200	100	+100	25 Debe



Años	Gasto contable anual (1.000 × 20 %)	Gasto fiscal Anual (1.000 × 10 %)	Ajustes base imponible	Activos por diferencias temporarias deducibles
▶				
2013	200	100	+100	25 Debe
2014	200	100	+100	25 Debe
2015	200	100	+100	25 Debe
2016	100	100	0	
2017		100	-100	25 Haber
2018		100	-100	25 Haber
2019		100	-100	25 Haber
2020		100	-100	25 Haber
2021		50	-50	12,5 Haber

Apartado 4

Si la adquisición de las acciones se produce con fecha 1 de enero se trataría como un hecho posterior al cierre que no modificarían los estados financieros a 31 de diciembre sin perjuicio de la posible información en la memoria.

En cuanto al error detectado en el mes de abril, no se puede calificar como un hecho posterior al cierre, ya que se ha producido después del 31 de marzo que es la fecha tope para la formulación de las cuentas anuales. Se ajustará en el ejercicio en el que se ha detectado, con base en la norma de registro y valoración 22.^a con cargo o abono, según proceda, a reservas voluntarias y con efecto al inicio del ejercicio en el que se ha producido.

Apartado 5

- a) Provisión para impuestos: importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado: importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como

la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Provisión para actuaciones medioambientales: obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

Provisión para otras operaciones comerciales: provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.

Provisión por retribuciones a largo plazo al personal: obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones posempleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

- b) Se trata de una provisión, concretamente, según el PGC, se llevaría a la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», que al cierre del ejercicio deberá figurar por el importe de las devoluciones estimadas sobre los viajes ya realizados y que los clientes puedan presentar reclamación en el ejercicio siguiente.

El CEF.- homenajea a sus opositores y les anima a ser funcionarios «ejemplares»



Vista panorámica del Teatro Amaya

Para todos los que llenaban el Teatro Amaya de Madrid no había dudas. Opositar no es cuestión de suerte. Y, sin embargo, esa parece ser aún una de las tareas pendientes (por si desempeñaban pocas) que le queda al funcionario: cambiar su imagen. Con este objetivo, además de celebrar la nueva hornada de «superhéroes» que han superado sus oposiciones, el CEF.- Centro de Estudios Financieros celebraba el acto de reconocimiento a los ya nuevos trabajadores de la Administraciones públicas. La mayor

parte de ellos pertenecientes a los grupos A1 y A2, pues no debemos olvidar que las oposiciones que fundamentalmente prepara el CEF.- son aquellas en que se exige título de licenciado o graduado.

La cita, que contó con el toque artístico del joven saxofonista Gabriel Téllez, estuvo presidida por Arturo de las Heras, presidente del Grupo Educativo CEF.- UDIMA; la coordinadora general de oposiciones Ángela de las Heras; el padrino de la promoción, inspector de Hacienda y director adjunto de Recursos Humanos de la AEAT Fernando Salazar; y los profesores y preparadores de oposiciones Ramón Ortigosa y Silvia de Antonio. Condujo el acto el director de Comunicación del grupo educativo, Luis Miguel Belda.



El saxofonista Gabriel Téllez amenizó el acto

El propio Belda fue quien insertó la idea que después iría revoloteando en cada una de las intervenciones a lo largo de la velada: la importancia de cambiar la percepción del

funcionario, que no es un trabajador que se ajusta al horario y, en general, peca de procrastinación y casi presentismo laboral. «Muchos piensan que preparar una oposición es cuestión de suerte», recogía el testigo la coordinadora de oposiciones.



Ángela de las Heras, coordinadora general de oposiciones

Como ya todos los opositores saben, mucho trabajo y personas hay detrás de cada aprobado, recordaba Ángela de las Heras. En su intervención felicitó a los ya funcionarios, pues sus éxitos «son también los nuestros», en referencia al centro de oposiciones CEF.-. Un centro que funciona gracias a los profesores, para quienes los alumnos que aprueban son «su mejor retribución». Se acordó de quienes siguen intentándolo, y puso la primera piedra en el camino a seguir para los que ya entran a trabajar en la empresa más grande del país: «Que vean en vosotros un ejemplo a seguir», con valores y vocación pública.



Luis Miguel Belda, director de comunicación

«Que no os digan ¡qué suerte!»

Desempeñar su actividad de forma ejemplarizante vertió también buena parte del *speech* que regaló a los presentes el padrino de la promoción. Antiguo alumno y preparador en el CEF.-, Fernando Salazar tenía «mucho que agradecer» a la entidad educativa. El inspector de Hacienda y actual director adjunto de RR. HH. de la Agencia Estatal de Administración Tributaria reconoció, de hecho, que «no habría podido» superar su oposición sin el CEF.-.

Después de felicitar a opositores, familias y «mascotas», subrayó el mensaje de Ángela de las Heras: «Nadie os ha regalado nada: que nadie os diga que "qué suerte" que habéis aprobado. Si algo caracteriza a un opositor, es la capacidad de esfuerzo y disciplina para ingresar en cualquiera de los cuerpos de las Administraciones públicas». Dos cualidades «fundamentales, no ya en el trabajo, sino en la vida», defendía. Y colocando su hito propio en el camino, aprovechó la oportunidad para pedirles a los nuevos funcionarios que sigan animando a la gente a opositar.



El padrino de la promoción, Fernando Salazar, director adjunto de RR. HH. de la AEAT

«Convencedles de que se puede», dijo, y que ni hay «enchufe» ni se «regala nada». «Esto se consigue si la vida es un infierno. Es disciplina», abundó. Además, a modo de consejo les señaló su principal tarea por delante: «Necesitamos gente joven; vuestro trabajo es quedaros y aprender de toda la gente que se jubila ahora». Y añadió: «Sed ejemplares para cambiar la percepción del funcionario en la sociedad. No olvidéis nunca, por obvio que parezca, quién nos paga y para quién trabajamos: para los ciudadanos».

Grandes profesionales, mejores personas

En representación de los estudiantes subió al atril Álvaro Caviás, tras superar la oposición de Gestión de la Administración Civil del Estado. En sus palabras se vieron momentos de risas recordando las manías y «taras» que se llegan a pasar durante la oposición. Pero sobre todo sirvió para recalcar el extraordinario esfuerzo que desempeñan quienes escogen esta vía con cargas familiares o económicas. También agradeció al CEF.- su «rapidez» para adaptarse al formato telepresencial y la calidad de sus profesores, valorando especialmente su paciencia y capacidad de transmitir conocimientos, además de estar disponibles «casi» 24/7. «Tenéis grandes profesionales y mejores personas».



En representación de los alumnos intervino Álvaro Caviás



Silvia de Antonio, profesora y preparadora del CEF.-

Un guante que recogió uno de ellos, Ramón Ortigosa, para seguir resaltando el papel clave que tienen los nuevos trabajadores públicos. Su consejo, por tanto, fue: «Contribuid a desterrar la imagen caduca y trasnochada del funcionario». Les pidió que no sean «conformistas» y que sigan constantemente actualizándose. Y les aconsejó también apoyarse en los cuerpos de niveles inferiores, «porque muchas veces os sacarán las castañas del fuego».



Ramón Ortigosa, profesor y preparador del CEF.-

Además de adjudicarles el epíteto de héroes, la profesora Silvia de Antonio Franck insistió por su parte en el papel de servicio público que han de cumplir los funcionarios. Con respecto a los demás, y tras

haber superado todo, la preparadora les apuntó una cosa: «El éxito es obtener lo que se desea pero la felicidad es disfrutarlo».

Con esa felicidad y como uno de los actos «que más ilusión» le hacen a la institución educativa, Arturo de las Heras cerraba el evento de reconocimiento. Felicitó a los «campeones» y valoró especialmente el papel de los preparadores y el personal que elabora los temarios con los que estudian. Y celebró, ante todo, que se siga premiando el mérito y la capacidad, «tan necesarios» para la sociedad. «Otros países nos piden formación porque admiran lo que hemos construido: llega una pandemia y seguís siendo los mismos; cambia el Gobierno y seguís actuando de la misma manera y siempre la Administración sigue funcionando».



Arturo de las Heras,
presidente del CEF.-

Alberto Orellana

(Departamento de Comunicación. CEF.- UDIMA)

Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 2695-6896 (en versión impresa) e ISSN-e: 2792-8306 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección revistacef@cef.es, identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
 - Título en español e inglés.
 - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
 - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
 - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábica, desarrollándose los subepígrafos secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábica, desarrollándose los subepígrafos secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
 - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
 - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
 - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
 - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (www.normacef.es). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



PREMIO
ESTUDIOS
FINANCIEROS

2023

CEF.-

Modalidades

El CEF.- convocará, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 33.ª edición para las modalidades de:

- **Tributación**
- **Contabilidad**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**

La 29.ª edición para la modalidad de:

- **Recursos Humanos**

La 20.ª edición para las modalidades de:

- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**

La 9.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

CEF.-

Dotaciones económicas

Para cada una de las siete modalidades se establece un primer premio y los accésits que los respectivos jurados consideren merecedores de reconocimiento.

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

CEF.-

Lugar y plazo

Los trabajos se presentarán en la secretaría del CEF.- de Madrid: Centro de Estudios Financieros, a la atención de Begoña Cob Montes, paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección.

El plazo finaliza el día **3 de mayo de 2023**, a las **20:00 horas**.

CEF.-

Información sobre las bases

<https://www.cef.es/es/bases-premio>

Si necesitas motivación,

SOMOS EXIGENCIA.

Contigo, somos uno.



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

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

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

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

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

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADOS

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

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

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

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