

Revista de Contabilidad y Tributación.CEF

Revista mensual núm. 480 | Marzo 2023

ISSN: 2695-6896

Novedades en el IVA para 2023

Antonio Longás Lafuente

Gravámenes de salida sobre personas físicas

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

La reinterpretación del concepto EP a través de los cambios semánticos

Orlando Álvarez-Arias

Criterio del TEAC sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria

Nuria Puebla Agramunt

Deducción por familia numerosa cuando no se percibe pensión de alimentos

Carmen Banacloche Palao

La contabilidad global

Manuel Garrido González

Servicio gratuito ofrecido en el contexto de una campaña comercial

Javier Collado Muñoz

Si sabes

lo que quieres,

ha llegado el momento

de lograrlo.



Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

INICIO MARZO Y ABRIL 2023

- Curso Superior de Tributación
- Curso de Consolidación de Estados Financieros
- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales - Introducción a la Contabilidad Financiera
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Control de Gestión
- Curso de Especialización en Procedimientos Aduaneros e Impuestos Especiales
- Curso de Excel aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera
- Curso de Fiscalidad para Autónomos
- Curso de Gestión Fiscal de Patrimonios
- Curso de Modelización Financiera
- Curso de Power BI
- Curso sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido – IVA
- Curso sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – IRPF
- Curso sobre el Suministro Inmediato de Información (SII) y Facturación
- Curso sobre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/NIC)
- Curso del Impuesto sobre Sociedades

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 480 | Marzo 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 Vigueras. 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 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacyt@udima.es
Edición digital: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>
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)

Indexación y calidad



Esta editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

© 2023 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Todos los derechos reservados.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF., salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45). Transcurrido un año desde la fecha de publicación, los trabajos quedarán bajo Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Sumario

Tributación

Estudios

- Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023 5-102
News on value added tax in 2023
Antonio Longás Lafuente
- Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario 103-148
Exit taxes about physical people in the Spanish tax law, in the conventional law and community law
José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli
- La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos 149-172
The reinterpretation of the concept of «permanent establishment» provided in the tax treaties through semantic changes
Orlando Álvarez-Arias

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- El TEAC cambia criterio sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria en un caso del artículo 42.2 de la LGT. (Análisis de la RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 3257/2020) 173-184
Nuria Puebla Agramunt
- Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho. (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020) 185-194
Carmen Banacloche Palao

Contabilidad

Estudios

Contabilidad global (fusión de criterios: devengo y caja)	195-250
<i>Global accounting (fusion of criteria: accrual and cash)</i>	
Manuel Garrido González	

Análisis doctrinal

Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 130, de junio de 2022)	251-254
Javier Collado Muñoz	

Casos prácticos

@ Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para Diplomados en Ciencias Empresariales del Gobierno de Navarra	255-256
Fernando Vallejo Torrecilla	

Fe de erratas:

Advertido error en la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, en el artículo titulado «Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio», el correo electrónico de Raquel Galindo Dorado debe ser raquel.galindo@uam.es.

@ | Solo disponible en <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>

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>.



Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

alongaslafuente@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>

Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2022, si bien el conjunto de todas ellas, recogidas generalmente en normas que no tenían el carácter de tributarias, cuando menos su contenido no era exclusivo de esta materia, suponen importantes novedades en algunos elementos del impuesto.

En estos comentarios se van a analizar las modificaciones aprobadas a lo largo de 2022, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de Presupuestos para 2023, algunas leyes no tributarias donde se han recogido medidas que afectan al IVA, los reales decretos-leyes que han afectado esencialmente a los tipos impositivos de algunos productos y servicios, y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA, así como al régimen especial simplificado y de agricultura, ganadería y pesca.

Palabras clave: IVA; hecho imponible; importaciones; exportaciones; regímenes aduaneros; exenciones; lugar de realización; comercio electrónico; ventas a distancia intracomunitarias de bienes; base imponible; créditos incobrables; inversión del sujeto pasivo; tipos impositivos; régimen especial simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; facturación.

Publicado: 05-03-2023

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 5-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18559>



News on value added tax in 2023

Antonio Longás Lafuente

Abstract

There have not been many novelties on VAT during 2022, but, even if most of them have been included in general statutes, rather specific tax statutes, or at least where its content was not exclusive of tax aspects, they bring relevant amendments to some elements of VAT.

This paper will analyze changes enacted in 2022, considering the structure of VAT Law itself for didactic purposes, with special attention to 2023 Budget Law, some non tax statutes which have introduced some changes related to VAT, royal decrees which have introduced amendments to tax rates imposed on some goods and services and Orders amending VAT self-assessment and informative returns and agricultural & fisheries special regime.

Keywords: VAT; taxable event; imports; export; custom regimes; exemptions; place of taxable transactions; e-commerce; intra-community supply of goods; taxable base; bad debts; reverse charge system; tax rates; special simplified regime; agricultural & fisheries special regime; invoicing.

Published: 05-03-2023

Citation: Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 5-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18559>

Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible y exenciones
 - 2.1. Operaciones no sujetas. Administraciones públicas
 - 2.2. Fuerzas armadas de los Estados miembros en el marco de la seguridad y defensa de la Unión
 - 2.3. Armonización del IVA a la normativa aduanera de la Unión
 - 2.3.1. Concepto de importación de bienes
 - 2.3.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes
 - 2.3.3. Exenciones en las exportaciones de bienes
 - 2.3.4. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones
 - 2.3.5. Exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones
 - 2.3.6. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales
3. Lugar de realización
 - 3.1. Regla de utilización o explotación efectivas
 - 3.2. Comercio electrónico
 - 3.2.1. Lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes
 - 3.2.2. Límite cuantitativo aplicable a ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión
4. Base imponible
 - 4.1. Régimen fiscal de las donaciones de productos: determinación de la base imponible
 - 4.2. Créditos incobrables
 - 4.2.1. Límite de la deuda cuando el destinatario no actúa en condición de empresario o profesional
 - 4.2.2. Exigencia de instar el cobro por parte del sujeto pasivo
 - 4.2.3. Plazo para ejercitar la modificación de la base imponible
 - 4.2.4. Régimen transitorio de aplicación de estas medidas sobre créditos incobrables
 - 4.3. Base imponible en las importaciones
5. Sujeto pasivo
 - 5.1. Regla general de inversión del sujeto pasivo
 - 5.2. Regla de inversión referida a desechos y productos análogos

6. Tipos impositivos

6.1. Tipo impositivo reducido del 5 %

- 6.1.1. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica
- 6.1.2. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera para leña
- 6.1.3. Aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias

6.2. Tipo impositivo del 4 %

- 6.2.1. Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales

6.3. Tipo impositivo del 0 %

- 6.3.1. Donativos a entidades sin fines lucrativos (art. 91.Cuatro LIVA)
- 6.3.2. Productos de alimentación

6.4. Productos Covid-19

6.5. Algunas consideraciones sobre la nueva aplicación de los tipos impositivos

- 6.5.1. Reducción en beneficio del consumidor en el caso de aceites de oliva, pastas alimenticias y productos o bienes incluidos en el artículo 91.Dos.1.º de la LIVA
- 6.5.2. Ejecuciones de obra que dan lugar a la producción de los bienes respecto de los que se ha minorado el tipo impositivo
- 6.5.3. Responsabilidad en el incumplimiento de los nuevos tipos impositivos

6.6. Tipo impositivo y devengo del impuesto

6.7. Facturación de las operaciones acogidas a los nuevos tipos impositivos reducidos

6.8. Cuadro resumen sobre tipos impositivos

7. Regímenes especiales del IVA

- 7.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión
- 7.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia
- 7.3. Régimen especial simplificado. Módulos.

8. Régimen fiscal aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» y final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)

8.1. «XXXVII Copa América Barcelona»

- 8.1.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)
- 8.1.2. Reglas relativas a los periodos de liquidación
- 8.1.3. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)
- 8.1.4. Transferencias intracomunitarias (art. 9, número 3.º, letra g), LIVA)
- 8.1.5. Cláusula de utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos de la LIVA



- 8.2. Final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)
 - 8.2.1. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)
 - 8.2.2. Libros registro de IVA
- 9. Obligaciones de los sujetos pasivos
 - 9.1. Liquidación del impuesto en importaciones
 - 9.2. Liquidación del IVA en los supuestos del artículo 19.5.º, párrafo segundo, de la LIVA
- 10. Facturación electrónica
 - 10.1. Facturación entre empresarios. Ámbito de aplicación
 - 10.2. Facturación de empresas suministradoras de servicio a destinatarios particulares
 - 10.3. Otros aspectos del contenido de esta obligación
 - 10.4. Entrada en vigor de la reforma
- 11. Modelos de autoliquidación o declarativos relativos al IVA
 - 11.1. Modelo 369, «IVA. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes»
 - 11.2. Modelos 303 y 322
 - 11.3. Modelo 309
 - 11.4. Modelo 390
- 12. Concierdos económicos con el País Vasco y Navarra
 - 12.1. Modificaciones en el Concierto Económico con la comunidad autónoma del País Vasco
 - 12.2. Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra

Referencias bibliográficas

1. Introducción

Si bien el año 2022 y el inicio del 2023 no han supuesto trascendentes novedades en materia de IVA con la introducción de nuevos sistemas de tributación para determinadas actividades u operaciones sujetas al impuesto, como ha sucedido en ejercicios anteriores con las ventas a distancia y los regímenes de ventanilla única, sí se han promulgado diversas normas internas que afectan a este impuesto que, en su conjunto, suponen la alteración en distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, desde el hecho imponible al tipo impositivo, con la referencia obligatoria a los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca.

En general, se trata de modificaciones concretas que se han establecido a veces en normas no tributarias, como son las modificaciones de la base imponible para los autoconsumos de bienes, la alteración del supuesto de no sujeción sobre actividades administrativas o la nueva regulación de la facturación electrónica.

Buena parte de ellas se han establecido por normas legislativas extraordinarias, como las referidas a los nuevos tipos impositivos del 5 y del 0 % que se han regulado con una vigencia limitada al objeto de ayudar a superar la crisis económica que padecemos.

La adecuación de las normas relativas a los conciertos económicos para su adecuación a los nuevos regímenes de ventanilla única que entraron en vigor a mediados de 2021 exigió que se promulgasen las leyes correspondientes al País Vasco y Navarra, si bien se ha acompañado esta adecuación con otros ajustes trascendentes como es la elevación del volumen de operaciones para tributar ante la Hacienda común o la de Navarra.

Finalmente, buena parte de las modificaciones se han incluido en la Ley de Presupuestos para 2023, teniendo distinta motivación: la adaptación a la normativa de la Unión (exenciones a las fuerzas armadas de otros Estados miembros), razones técnicas que mejoran la redacción o aclaran y dan seguridad jurídica al texto (las referidas a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y comercio electrónico), la mejora de la competitividad (modificación en el régimen de tributación de los servicios cuya utilización o explotación efectivas se produce en el territorio de aplicación del impuesto español), la armonización con la nor-

mativa aduanera (adaptándose a los dictados del Código Aduanero de la Unión), la inclusión de medidas de lucha contra el fraude (modificando la regulación de algunos supuestos de inversión del sujeto pasivo), o la mejor adecuación de la norma española a la europea (regulación sobre la modificación de la base imponible en materia de créditos incobrables).

En este comentario de novedades para el 2023 se van a analizar las modificaciones que han entrado en vigor a lo largo del ejercicio anterior y las que estarán vigentes a partir de enero de 2023, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley del IVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades.

2. Hecho imponible y exenciones

2.1. Operaciones no sujetas. Administraciones públicas

En el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), se establecen las operaciones no sujetas al impuesto, no constituyendo hecho imponible, si bien los efectos que estos supuestos de no sujeción tienen en relación con otros elementos del impuesto, como es el derecho a la deducibilidad, varían de un caso a otro. Entre los supuestos con mayor trascendencia figuran las actividades no sujetas de las Administraciones públicas, en el punto 8.º del precepto. La sistemática de este supuesto de no sujeción delimita en primer lugar las actividades u operaciones no sujetas para, a continuación, establecer una relación de actividades u operaciones que siempre estarán sujetas, aunque sean realizadas por los entes públicos, a fin de evitar distorsiones en la competencia con el resto de empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto.

La Ley 26/2022, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario, rectifica la letra d') de la relación de operaciones sujetas que figuran en la letra F) que supone, en términos de la exposición de motivos, una «precisión terminológica en el régimen de las operaciones no sujetas». De esta forma, estarán sujetos al IVA los «servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción» por el artículo 7.9.º, que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de estas actividades.

La modificación consiste en introducir los términos «servicios de administración de infraestructuras ferroviarias» por el existente hasta ahora de «explotación de infraestructuras ferroviarias».

Con ello, el legislador adapta la LIVA a los términos de la Ley 38/2015, de manera que ahora se entenderán por servicios de administración de las infraestructuras ferroviarias los que figuran en el capítulo IV del título II de esta ley (arts. 19 y ss.), que tiene por objeto el mantenimiento, la explotación y renovación de estas infraestructuras, así como también la gestión de su sistema

de control, de circulación y de seguridad. Podrá considerarse, por ello, que quedan excluidas del ámbito de la no sujeción los servicios que figuran en este capítulo de la norma quedando sujetos al IVA¹, sin perjuicio de tener en cuenta el régimen jurídico de los administradores generales de infraestructuras ferroviarias establecido en el capítulo V. Debe recordarse que la administración de las infraestructuras ferroviarias y su construcción corresponderán, dentro del ámbito de competencia estatal, a una o varias entidades públicas empresariales adscritas al Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana o vinculadas o dependientes de otro organismo público adscrito al citado ministerio, y se les atribuye las funciones que figuran en el artículo 23 de la Ley 38/2015 entre las que se encuentran la administración de las infraestructuras ferroviarias, el control, la explotación de los bienes de su titularidad o la prestación de los servicios básicos, complementarios y auxiliares al servicio de transporte ferroviario. Todo ello supone que estas entidades tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del impuesto, tanto por las actividades recogidas en la letra c') o transporte de personas y bienes como las previstas en la letra d'), ambas de la letra F) del artículo 7.8.º de la LIVA.

2.2. Fuerzas armadas de los Estados miembros en el marco de la seguridad y defensa de la Unión

La Ley de Presupuestos para 2023 recoge la transposición al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2019/2235 del Consejo, de 16 de diciembre de 2019, por la que se modifican la Directiva IVA y la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión, modificándose el hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), para establecer luego un régimen de exenciones en importaciones, exportaciones y AIB análogo al previsto para las fuerzas armadas de cualquier Estado parte de la OTAN, de manera que este régimen se amplía a las fuerzas de los Estados miembros que participan en actividades en el marco de la política común de seguridad y defensa (PCSD). Esto es, se introduce una exención del IVA que se aplica a las entregas de aquellos bienes o las prestaciones de aquellos servicios que vayan a ser utilizados por las fuerzas armadas de un Estado miembro o por el elemento civil que las acompaña, o que estén destinados al aprovisionamiento de sus comedores o cantinas, cuando dichas fuerzas participen en un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la PCSD fuera de su Estado miembro. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a las fuerzas armadas del Estado miembro en el que se suministren dichos bienes o se presten dichos servicios quedan excluidas de la exención del IVA.

¹ Quedarán sujetos al impuesto los servicios de utilización de la infraestructura ferroviaria, el control del tren, la utilización de las instalaciones de alimentación eléctrica para la corriente de tracción, la información sobre los servicios de circulación de trenes y eventuales retrasos, cualquier otra información necesaria para introducir o explotar el servicio para el que se ha concedido capacidad, etc., y los demás servicios prestados a terceros recogidos en los preceptos indicados.

Como consecuencia de esta transposición:

- Se modifica el artículo 16.3.º relativo a la determinación de las operaciones asimiladas a las AIB para distinguir ahora dos letras. En la primera se mantiene la prevista hasta ahora –afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte de la OTAN en el territorio de aplicación del impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña– y en la segunda se añade ahora que también será AIB la afectación realizada por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la PCSD. Se mantiene para ambos casos que debe tratarse de bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del IVA en la Unión, o cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del IVA establecida en el artículo 62.

Debe tenerse en cuenta que estas AIB asimiladas quedan exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.Dos, en relación con el artículo 62, ambos de la LIVA.

- Se modifica el artículo 22, apartados Diez y Once, relativo a las exenciones en las operaciones asimiladas a exportaciones, para incluir en estos apartados la misma previsión que la recogida en el precepto anterior. Ambos apartados se dividen ahora en dos letras, recogiendo en la primera la exención prevista hasta ahora, y en la letra segunda de estos apartados se reconoce la nueva exención, de manera que quedan exentas también:
 - a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la PCSD. Se comprenden en esta exención las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español sin que los bienes se expidan fuera de este territorio y las prestaciones de servicios, ambas operaciones localizadas por tanto en el territorio de aplicación del impuesto español, que se asimilan a exportaciones.
 - b) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del propio Estado miembro de destino, en las mismas condiciones que las previstas en el párrafo anterior. En este caso se trata de operaciones en las que los bienes se expiden al territorio de otros Estados miembros o se trata de servicios que se localizarían también en otros territorios de la Unión.

- Del mismo modo, se modifica el artículo 62, relativo a las exenciones en importaciones de bienes destinados a la OTAN y ahora a las fuerzas armadas de los Estados miembros. Al igual que en los casos anteriores, se diferencian dos letras, manteniendo en la primera la exención que se reconoce a la OTAN y en la segunda se prevé la exención de las importaciones de bienes efectuadas por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso y condiciones análogas a las previstas en los puntos anteriores.

Como puede observarse se pretende dar el mismo tratamiento a las nuevas operaciones que a las previstas para la OTAN, cualquiera que sea la procedencia de las operaciones, ya sean interiores (se asimilan a exportaciones o si se destinan al territorio de otro Estado miembro se consideran entregas intracomunitarias de bienes, EIB, exentas) ya procedan de otros Estados miembros (serán AIB exentas) o de territorios terceros y países terceros (en cuyo caso la importación estará exenta). La transposición de la Directiva (UE) 2019/2235 debió efectuarse antes del 1 de julio de 2022, fecha en la que debían aplicarse ya las exenciones citadas. De ahí que la Ley de Presupuestos haya previsto que estas modificaciones tendrán efectos desde el 1 de julio de 2022, con vigencia indefinida.

Nos encontramos, por tanto, ante una norma con efectos retroactivos que provocará la aplicación del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, nos encontramos ante una rectificación de cuotas que implica una minoración de las inicialmente repercutidas, por lo que el sujeto pasivo que repercutió podrá optar bien por iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria (LGT) y sus normas de desarrollo, o por regularizar la situación en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre o al mes de diciembre de 2022 o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde la publicación de la Ley de Presupuestos, momento en que debe efectuarse la rectificación, estando obligado en este caso el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario, las fuerzas armadas de otros Estados miembros, el importe de las cuotas repercutidas en exceso. También estas últimas, como destinatarias de las operaciones, podrán iniciar el procedimiento previsto en el artículo 14 del Reglamento 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Debe recordarse que nos encontramos ante la devolución de ingresos indebidos, aun cuando haya sido originada por la promulgación de una norma interna que tiene efectos retroactivos y, por tanto, el sujeto pasivo puede optar por cualquiera de las dos vías previstas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, de la LIVA, tal como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)² sin perjuicio de que el destinatario promueva también el procedimiento de devolución, tal como se ha indicado.

² Entre otras, Resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 3223/2010 –NFJ048537–), de 17 de marzo de 2016 (RG 3868/2013 –NFJ062275–) y de 12 de diciembre de 2018 (RG 3989/2015 –NFJ072380–).

2.3. Armonización del IVA a la normativa aduanera de la Unión

El Código Aduanero de la Unión (CAU) y la normativa de desarrollo están vigentes desde 2016 e introdujeron importantes modificaciones en el ámbito aduanero, sin que el legislador nacional hubiera adaptado la LIVA para reconocerlas, lo que se hace ahora con la Ley de Presupuestos para 2023, con efectos a partir del 1 de enero de 2023, en relación con el hecho imponible importación de bienes, las operaciones asimiladas a importaciones de bienes, las exenciones en las exportaciones y en las operaciones asimiladas a exportaciones, las exenciones relativas al depósito temporal y otras situaciones así como las referidas a los regímenes aduaneros y fiscales. También se modifican algunas reglas referidas a la base imponible de las importaciones y a la liquidación del impuesto en importaciones, que se examinarán en los apartados correspondientes a estos elementos.

2.3.1. Concepto de importación de bienes

En el artículo 18 de la LIVA se recoge el concepto de importación de bienes, como hecho imponible reconocido en el artículo 1, recogándose ahora las siguientes modificaciones:

- En el apartado segundo se regula el régimen tributario de las mercancías que se introducen en las situaciones o regímenes recogidos en los artículos 23 y 24 de la LIVA. El primero de ellos ya no se refiere a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, sino a «situaciones de depósito temporal y otras situaciones», por lo que se adecua la dicción de este apartado al citado artículo. El incumplimiento de la legislación reguladora de las «situaciones» del artículo 23 o de los regímenes del artículo 24 lleva consigo la producción del hecho imponible importación; mientras que no constituirá importación el «cese de las situaciones» del artículo 23 o «la ultimación» de los regímenes del artículo 24 cuando aquel determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones de los artículos 21, 22 o 25 (exportaciones, operaciones asimiladas a exportaciones o EIB) de la LIVA.

Se añade un nuevo párrafo para recoger que no constituirá importación el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes anteriores cuando aquel determine un fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves, o bien un arrendamiento de los objetos que se incorporen a dichos buques y aeronaves, a los que resulte aplicable las exenciones del artículo 22.Uno, Dos, Cuatro y Cinco de la LIVA.

- Se establece un nuevo apartado tercero recogiendo una regla específica para la vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero, que se referirá exclusivamente a las mercancías señaladas en el artículo 65 de la LIVA. La ultimación de este régimen respecto de bienes previamente importados a los que se haya aplicado la exención de este precepto al quedar vinculados a dicho régimen determina el hecho imponible importación.

2.3.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes

Se modifica el artículo 19.5.º de la LIVA donde se regula el hecho imponible asimilado a importación referido a los artículos 23 y 24, sustituyéndose los términos «salidas de las áreas» por el de «cese de las situaciones» en el caso del artículo 23 y «abandono» por el de «ultimación» de los regímenes comprendidos en el artículo 24, adecuándose de esta manera al CAU.

2.3.3. Exenciones en las exportaciones de bienes

En el artículo 21 de la LIVA se regulan las exenciones por entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyan hecho imponible del IVA vinculadas con las exportaciones, esto es, con la salida de los bienes fuera del territorio de la Unión, incluyéndose las siguientes novedades:

- En el número 3.º se reconoce la exención para las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del impuesto español y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Unión. Esta expedición o transporte, hasta ahora debía ser realizada por quien ha efectuado materialmente los trabajos, por el destinatario de estos no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español o por otra persona que actuase en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. A los sujetos anteriores se añade ahora que la salida puede efectuarse «por persona distinta de las anteriores que ostente la condición de exportador de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera», adecuando la norma del IVA al concepto de exportador del CAU³.
- Se añade un número 7.º para recoger la exención de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por quien ostente la condición de exportador,

³ Hay que advertir que, respecto de las prestaciones de servicios vinculadas a las exportaciones, debe determinarse en primer término el lugar de realización de estas operaciones, pues con arreglo a la cláusula *business to business* (B2B) recogida en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, pueden existir muchos servicios que se localicen en sede del destinatario que no se encuentra establecido en la Unión. En estos casos, al no existir hecho imponible alguno en el territorio de aplicación del impuesto no deberemos declarar exención alguna, pues para ello se requiere que exista un hecho imponible localizado en este territorio. Por ello, la regulación de las prestaciones de servicios vinculadas con exportaciones de bienes debería ser objeto de una mayor precisión terminológica en la LIVA, a fin de evitar situaciones de inseguridad jurídica en la aplicación. Indudablemente si el servicio se presta al proveedor del bien que figura como exportador, no cabe duda de que dicho servicio podrá estar exento, pues conforme a la regla de localización se habrá producido en el territorio de aplicación del impuesto y podrá aplicarse la exención; lo que puede no suceder con destinatarios de los trabajos que están localizados fuera de la Unión o en otros Estados miembros.

de conformidad con la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo; todo ello de nuevo conforme al concepto de exportador del CAU.

Debe recordarse que el concepto de exportador viene recogido en el artículo 1.19 del Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU, reconociendo por tal:

- a) La persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que, en el momento en que se acepta la declaración, es titular del contrato con el destinatario en un tercer país y está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.
- b) El particular que transporta las mercancías que se vayan a exportar cuando estas mercancías estén contenidas en el equipaje personal del particular.
- c) En los demás casos, la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, que está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.

2.3.4. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones

El artículo 22 de la LIVA regula las exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios en las operaciones asimiladas a exportaciones, estableciéndose las siguientes novedades:

- El apartado Siete reconoce la exención de las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados Uno a Seis (que regulan las relativas a buques y aeronaves destinadas a la navegación marítima o aérea internacional), realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a que se refieren los apartados Uno a Cuatro (los apartados Cinco y Seis se refieren a los objetos que se incorporan a los buques y las aeronaves y las operaciones de avituallamiento), o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

Se añaden dos párrafos nuevos. El primero para exigir como condición para aplicar la exención que los destinatarios de los servicios sean los titulares de la explotación de los buques⁴ o las compañías o entidades públicas que utilizan las aeronaves.

⁴ Así, en general, hablaremos de naviero como persona que se dedica a explotar o utilizar el buque, pudiendo ser además armador y propietario (si tiene la titularidad real sobre el buque).

El segundo reconoce una excepción a la condición anterior, de manera que también estarán exentos los servicios de carga, estiba, descarga, desestiba y transbordo, relacionados con las necesidades de cargamento de los buques a que se refiere el apartado Uno (buques aptos para navegar por altar mar afectos a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos o de actividades industriales o de pesca, excluidos los destinados a actividades deportivas, de recreo o de uso privado; buques afectos exclusivamente al salvamento, asistencia marítima y pesca costera; y buques y guerra), prestados por profesionales estibadores, en nombre propio, a favor de empresas estibadoras y utilizados por estas en los servicios prestados, a su vez, a los titulares de la explotación de dichos buques. Se reconoce así la exención a las operaciones en cadena relacionadas con las actividades indicadas, de forma que estarán exentos los servicios prestados por las empresas de carga y estiba a los titulares de la explotación de los buques y también la de los profesionales estibadores a las empresas de carga y estiba.

- Se añade un apartado Dieciséis en el que se establece que las operaciones exentas reconocidas en el artículo 22, apartados Uno a Quince, no comprenderán las que gocen de exención en virtud de los artículos 20 (exenciones en operaciones interiores), 20 bis (exenciones en entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital), 21 (exenciones en las exportaciones de bienes) y 25 (exenciones en entregas intracomunitarias de bienes) de la LIVA. Con esta nueva regla se zanja la cuestión de la compatibilidad de las exenciones y la primacía de uno y otro precepto, estableciéndose ahora el carácter vinculante de las exenciones de los artículos 20, 20 bis, 21 y 25 sobre las previstas en el artículo 22 y, por otra parte, se aplica una regla análoga a la que se preveía en el artículo 23.

2.3.5. Exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones

Hasta ahora el artículo 23 de la LIVA regulaba las exenciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos. La nueva configuración en el CAU de las situaciones y regímenes aduaneros lleva consigo la adaptación del precepto a la regulación aduanera, de manera que se da nueva redacción al citado artículo 23 que pasa a tener la denominación que figura en este epígrafe:

- El apartado Uno.1.º se refiere ahora a las entregas de bienes que se encuentren en situación de depósito temporal⁵, así como las prestaciones de servicios re-

⁵ De acuerdo con la normativa aduanera, se considera depósito temporal la situación aduanera en la que se encuentran las mercancías no pertenecientes a la Unión desde el momento de su presentación en

lacionadas directamente con las entregas de bienes anteriores y las realizadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación. Desaparece, por tanto, toda referencia a zona franca o depósito franco, y se incluyen las prestaciones de servicios, lo que lleva a que no se haga referencia a estas en los números siguientes del apartado Uno.

- Se mantienen los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno, si bien se elimina toda referencia en los dos últimos a los servicios relacionados con el número 1.º, ya que se han incluido en este.
- Se adapta el apartado segundo a la referencia exclusiva de los depósitos temporales, de manera que esta situación de depósito temporal y la colocación de los bienes en ella, deberán ajustarse a la definición, normas y requisitos establecidos en la legislación aduanera para que se aplique la exención.
- Se mantiene en el apartado tercero el reconocimiento de la aplicación de la exención exclusivamente cuando los bienes no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las situaciones que se indican en el precepto, de manera que su consumo final en el depósito temporal y las plataformas en el mar territorial llevará consigo la tributación de las operaciones por IVA. Se elimina por ello toda referencia a las áreas exentas y los procesos de transformación que se realizaban en ellas.
- Se adapta el apartado cuarto para establecer la aplicación prioritaria de las exenciones de los artículos 20, 21 y 22 sobre las previstas en el apartado Uno del artículo 23. Así, en las prestaciones de servicios exentas en virtud del apartado Uno del artículo 23 quedan excluidas las que gocen de exención por los artículos 20, 21 y 22.

2.3.6. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales

Al igual que en el precepto anterior, se ajusta el artículo 24 de la LIVA a los dictados del CAU en materia de regímenes aduaneros y fiscales y así:

- El apartado primero, número 1.º, reconoce la exención de las entregas de bienes vinculados a los regímenes aduaneros y fiscales, siendo las novedades las siguientes: 1) Se añade una nueva letra para recoger la exención de las entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de zona franca y los que estén vinculados a dicho régimen. 2) Desaparece la mención del «régimen de transfor-

aduana. Estas mercancías deben ser objeto de una declaración de depósito temporal, presentada a más tardar en el momento de su recepción en aduana, salvo que las mercancías hubieran sido trasladadas en régimen de tránsito (ya que, en este caso, se podrá considerar que los datos de la operación de tránsito hacen las veces de declaración de depósito temporal). Todo ello, conforme señala la AEAT en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/entrada-salida-mercancias/deposito-temporal-mercancias.html>

mación en Aduana». 3) Se sustituye el «procedimiento de tránsito comunitario interno» por el de «régimen de tránsito interno». 4) En relación con las prestaciones de servicios se añaden los servicios relacionados con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de zona franca y desaparece también la alusión al «régimen de transformación en Aduana».

Se reconocen así los siguientes regímenes aduaneros y fiscales a efectos de exenciones: régimen de zona franca, régimen aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo (con exención de la modalidad de exportación anticipada), régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación, régimen de tránsito externo, régimen de depósito aduanero, régimen distinto del aduanero, y los comprendidos en el artículo 18.Uno.2.º referidos al régimen fiscal de importación temporal y el régimen de tránsito interno.

- Se añade un nuevo apartado, el cuarto, para reconocer, al igual que en los artículos precedentes, que las exenciones están condicionadas, en todo caso, a que los bienes no sean utilizados ni destinados a su consumo final durante la vigencia de los regímenes aduaneros y fiscales, sin perjuicio de los bienes incorporados a los procesos de transformación que se realicen al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo.
- Aun cuando no constituye una novedad, el apartado Cinco recuerda que las prestaciones de servicios exentas no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de la LIVA, primando estas últimas sobre las recogidas en este artículo 24; lo que supondrán, al igual que no generarán el derecho a la deducción, evitando de esta manera tratamientos discriminatorios entre empresarios que provocarían distorsiones de la competencia.

3. Lugar de realización

3.1. Regla de utilización o explotación efectivas

En el artículo 70.Dos de la LIVA se establece una regla especial de localización para determinadas prestaciones de servicios en función de su uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto español, con base en la autorización que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE concede a los Estados miembros⁶. La norma de conflicto o punto de conexión ha dado lugar a importantes controversias, a la vista de las dudas que

⁶ La redacción actual de este precepto ha sido dada por la Directiva (UE) 2022/542, del Consejo, de 5 de abril, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del IVA. En esta norma no se establece plazo de transposición en tanto se trata de un precepto que otorga una facultad a los Estados miembros, que pueden o no adoptar.

ha suscitado su aplicación e interpretación⁷, que no quedan resueltas tampoco con la nueva redacción. También el TEAC en los últimos años se ha pronunciado sobre la misma aclarando algunos problemas que plantea la norma⁸.

El precepto ha sido objeto de diversas modificaciones desde la entrada en vigor de la actual LIVA, siendo las más trascendentes la efectuada como consecuencia de la entrada en vigor de las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicio en 2010⁹, y el ámbito territorial en el que se aplica esta regla especial de localización equiparándose en la actualidad Canarias, Ceuta y Melilla al territorio de la Unión, dándose así el mismo tratamiento a los tres primeros que al de la Unión¹⁰.

El artículo 59 bis de la Directiva IVA permite a los Estados miembros, a fin de evitar situaciones de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, que puedan considerar que la prestación de determinados servicios, que conforme a los puntos de conexión se entiendan realizados fuera del territorio de aplicación de la Unión, quede sujeta al impuesto en su territorio cuando la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el mismo. En el artículo 70.Dos de la LIVA se adopta esta medida antiabuso o antifraude, cuyo ámbito de aplicación subjetivo hasta el 31 de diciembre de 2022 resulta ser esencialmente el de las operaciones entre empresarios o profesionales (B2B).

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2023, esta regla antiabuso, en su redacción vigente a la fecha de promulgación de la norma, limita la competitividad internacional de las empresas españolas, sin que pueda justificarse como medida antifraude, esencialmente en los sectores cuyas actividades económicas son generadoras del derecho a la deducción.

A fin de evitar estos efectos la anterior ley, con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, da una nueva redacción a esta norma de conflicto o punto de conexión en la localización de las prestaciones de servicios sujetas al IVA. Mantiene la delimitación territorial actual, de manera que resulta aplicable a los servicios que no se entiendan realizados en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla¹¹, conforme a las reglas de localización de las prestaciones

⁷ Para un mayor examen de esta regla de localización en la redacción anterior a la que realiza la Ley de Presupuestos para 2023, véase Longás Lafuente (2019, pp. 53-94).

⁸ Se trata de las Resoluciones de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017 –NFJ078609–) y de 17 de septiembre de 2020 (RG 1980/2017 –NFJ079162–), en las que analiza el supuesto de servicios de publicidad, y su prestación en operaciones en cadena.

⁹ «Paquete IVA» aprobado por la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

¹⁰ Esta delimitación territorial se produce con la Ley de Presupuestos para 2021. Véase en este sentido Longás Lafuente (2021, pp. 5-48).

¹¹ Se mantiene, por tanto, la equiparación de los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla con la Unión, a pesar de las dudas que ello suscita sobre su ajuste con la Directiva IVA y que se ponen de manifiesto en los artículos doctrinales reseñados en las notas anteriores.

de servicios de los artículos 69.Uno y Dos y 70.Uno de la LIVA; pero se modifican ampliamente tanto el perímetro objetivo como subjetivo o del destinatario de los servicios. Ello va a suponer un cambio importante en la localización de los servicios a partir de 2023, cuyos efectos podrían una minoración de los importes declarados como IVA devengado por los sujetos pasivos y, en definitiva, un menor ingreso por este impuesto.

Se pretende con ello garantizar la aplicación de manera efectiva del principio de tributación en destino de las operaciones sujetas al impuesto, se entiende que en las operaciones B2B, si bien debe recordarse que el IVA es un impuesto que recae sobre el consumo y esta regla pretendía precisamente evitar situaciones que podían ocasionar un grave detrimento a este principio básico del sistema común del IVA, sin perjuicio de que, al encontrarnos ante una norma potestativa, que podía ser o no incorporada al ordenamiento interno, nos encontrábamos con regulaciones dispares entre los Estados miembros, que podían y pueden ocasionar graves distorsiones de la competencia, lo que aconsejaría que esta norma perdiese su carácter de potestativa y fuese fijada de manera uniforme para todo el ámbito territorial de la Unión.

A partir de 2023 se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto español los servicios siguientes cuando, de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 69.Uno y Dos y 70.Uno, no se consideren realizados en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el territorio de aplicación del impuesto español:

- Destinatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en calidad de tales: servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, del artículo 20.Uno, números 16.º y 18.º, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad; y los servicios de arrendamiento de medios de transporte.
- Destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales: los servicios intangibles enumerados en el artículo 69.Dos¹² y los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

Como puede observarse ha variado notablemente el perímetro objetivo de los servicios a los que se aplica en realización con la condición del destinatario. Son diversas las precisiones que habría que hacer sobre esta nueva redacción, apuntándose algunas de ellas sin ánimo de exhaustividad.

La redacción es ciertamente engañosa, puesto que a partir de ahora una buena parte de los servicios que podían localizarse en el territorio de aplicación del impuesto español por esta regla van a quedar sin tributar en este territorio, pues aunque se aplica a todos los servi-

¹² No se excluye ninguno de los servicios intangibles enumerados en este apartado.

cios intangibles cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, no cabe duda de que muchos de estos servicios es improbable que se presten a estos destinatarios. Es el caso de las patentes, licencias, marcas de fábrica, derechos de la propiedad intelectual o industrial o derechos similares, los fondos de comercio, pactos de exclusión de compra o venta, derecho a ejercer una actividad profesional, tratamiento de datos y suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial, corrección y composición de textos, cesión de personal, doblaje de películas, arrendamiento de contenedores, obligaciones de no prestar los servicios enumerados de este precepto, etc. En todos estos servicios, generalmente los destinatarios son también empresarios o profesionales actuando como tales, por lo que ahora no se les aplicará esta regla del artículo 70.Dos, con la excepción de seguros y operaciones financieras.

En definitiva, en relación con los consumidores finales no establecidos en la Unión, la regla se aplicará esencialmente respecto de los servicios profesionales, como son los servicios de abogacía, asesoramiento, fiscalidad, traducción y otros; lo que deja casi vacío de contenido la remisión al artículo 69.Dos cuando se alude a destinatarios no empresarios o profesionales, sin perjuicio de las excepciones que ocasionalmente puedan producirse.

Existe un servicio común a ambos tipos de destinatarios, como es el arrendamiento de medios de transporte. El arrendamiento a corto plazo¹³ ya tributa en el territorio de aplicación del impuesto español cuando el medio de transporte se ponga efectivamente en posesión del destinatario, sea o no empresario o profesional actuando como tal, por lo que en estos casos no resultará aplicable la regla del artículo 70.Dos, sino la prevista en el artículo 70.Uno.9.º, al igual que los servicios de arrendamiento de embarcaciones de recreo a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se pongan a su disposición en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales cuya sede de la actividad se tenga en este territorio o posean en el mismo un establecimiento permanente.

Por tanto, este punto de conexión del artículo 70.Dos resultará aplicable al resto de los contratos de arrendamiento de medios de transporte cuando se cumplan las condiciones exigidas en el mismo.

Desaparecen del perímetro objetivo algunos servicios que se habían mantenido ininterrumpidamente en esta regla de localización, como son los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los

¹³ La delimitación del concepto medios de transporte se realiza en el artículo 38 del Reglamento de Ejecución (UE) 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 el impuesto sobre el valor añadido (Reglamento de Ejecución 282/2011); y la noción de contrato de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte se efectúa en el propio artículo 70.Uno.9.º de la LIVA y en el artículo 39 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que fuese el destinatario, lo que puede reducir sensiblemente la aplicación de esta regla o punto de conexión.

Respecto de los destinatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales se mantiene que deben actuar como tales, esto es, actuar en calidad de empresarios o profesionales¹⁴, pero como se ha señalado se restringe notablemente los servicios a los que se aplica la regla de utilización o explotación efectiva, ya que desaparecen de la lista todos los servicios intangibles del artículo 69.Dos, salvo los de seguros, reaseguros y capitalización así como los servicios financieros.

En relación con estos últimos, no se aplica esta regla a los servicios de alquiler de cajas de seguridad, ya que estos, si la caja de seguridad radica en el territorio de aplicación del impuesto español, al tener relación con un bien inmueble, conforme al artículo 70.Uno.1.º de la LIVA en relación con el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011, tributan ya en este territorio.

Se incluyen, por tanto, en esta regla todos los servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados en el artículo 20.Uno.16.º y 18.º de la LIVA. Por tanto, para la delimitación objetiva de los mismos habrá que acudir a este precepto y la interpretación que del mismo se ha efectuado tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como por la del Tribunal Supremo (TS) y la doctrina del TEAC y de la Dirección General de Tributos (DGT).

Se incluyen todos los servicios exentos como los no exentos de seguros y financieros, puesto que la norma se refiere a los servicios citados en este precepto, sin hacer mención a su tributación. Queda claro que el perímetro objetivo de estos servicios son los que figuran en los apartados 16.º y 18.º que tengan esta naturaleza y no otros servicios, sin perjuicio de que en estos números algunos de ellos quedan excluidos de la exención, si bien lo trascendente es que son estos números los que marcan los servicios a los que se aplica esta regla de localización excepcional de utilización o explotación efectiva. Quede claro también que la ley alude en otros preceptos, como se va a señalar a continuación, a servicios bancarios o financieros, remitiendo al artículo 20.Uno.18.º, por lo que deberían excluirse los primeros de esta regla de localización si se trata de servicios que no tengan naturaleza financiera, concretándose en los segundos, estén o no exentos.

Debe destacarse la alusión que el artículo 94.Uno.3.º de la LIVA hace a estos servicios, al indicar que generan el derecho a deducir las operaciones de seguros, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas

¹⁴ La determinación de la calidad del cliente se recoge en el artículo 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto español, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16.º y 18.º, siempre que el destinatario de tales prestaciones se encuentre establecido fuera de la Unión o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Unión y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado. A estos efectos, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se consideran no establecidas en la Unión cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

En general, estamos ante operaciones exentas en cualquier caso que, conforme a las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, no se entenderán producidas en el territorio de la Unión, dado que nos encontramos antes destinatarios establecidos fuera de este territorio. En principio, estas operaciones no generan el derecho a deducir, por lo que conforme al artículo 104 de la LIVA, si el sujeto pasivo prestador del servicio aplica la regla de prorrata, deberán incluirse en el denominador. Ahora bien, si se producen las circunstancias del artículo 94.Uno.3.º, al generar el derecho a la deducción, se integrarán tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata, lo que supone una circunstancia con enorme trascendencia en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte de las empresas aseguradoras y financieras que verán incrementado su porcentaje de prorrata.

Si se trata de servicios vinculados con exportaciones, cuando el exportador es un destinatario establecido en el territorio de la Unión, no planteará en principio cuestiones controvertidas, pues las operaciones quedarán sujetas y exentas al localizarse en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, si se trata de operaciones de seguro o financieras cuyos destinatarios se sitúan fuera de la Unión, la aplicación de la regla de localización del artículo 70.Dos puede tener una clara incidencia, como se ha señalado, en la determinación de la prorrata. Esto es, si la utilización o explotación efectivas de las operaciones de seguro y financieras se produce en el territorio de aplicación del impuesto español, cualquiera que sea la condición del destinatario ubicado fuera de la Unión –tenga o no la condición de empresario o profesional actuando como tal– entonces al localizarse en este territorio no resultará de aplicación el artículo 94.Uno.3.º y el importe de estas operaciones deberá incluirse exclusivamente en el denominador de la prorrata. Este último precepto alude a operaciones exentas «si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto español», con lo que hace referencia directa a que las operaciones que cita se localizan fuera de este territorio, por lo que de traerse al territorio de aplicación del impuesto español estas operaciones en aplicación del artículo 70.Dos, no resultaría aplicable el artículo 94.Uno.3.º y no generarían el derecho a deducir, al igual que el resto de las operaciones de seguro y financieras que se localizan en el mismo territorio.

La exposición de motivos de la Ley de Presupuestos es muy parca en señalar los motivos por los que se mantiene este punto de conexión del artículo 70.Dos a estas operacio-

nes de seguros y financieras, esencialmente entre empresarios o profesionales, pues indica exclusivamente que se conserva porque se trata de sectores que no generan el derecho a la deducción, cuando en realidad existen otros servicios citados en el artículo 69. Dos que también están exentos y no generan el derecho a deducir, aun cuando la importancia económica del sector sea mucho menor, y sin embargo no se han incluido en la regla de utilización o explotación efectivas.

Por último debe indicarse que se mantiene la jurisprudencia y doctrina en relación con las condiciones exigidas para aplicar esta regla de localización, esencialmente por lo que se refiere a la determinación de cuando estos servicios se entienden utilizados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto¹⁵, elemento que ha planteado importantes controversias y que seguirá produciéndolas al encontrarnos ante un concepto autónomo de derecho de la Unión que es también un concepto jurídico indeterminado.

Ejemplo 1

- a) El servicio de traducción efectuado por una persona profesional para un particular establecido fuera del territorio de la Unión para su presentación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) estará sujeto y no exento por la regla prevista en el artículo 70. Dos de la LIVA al producirse su utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo repercutir al tipo general del 21 % (hasta el 31 de diciembre de 2022 estábamos ante una operación no sujeta). Si este mismo servicio lo presta la misma persona profesional para una persona jurídica que actúa en condición y calidad de empresario que radica fuera de la Unión, no estará sujeta al impuesto, no debiendo repercutir IVA, aunque la utilización o explotación efectiva se produce también en el territorio de aplicación del impuesto español (hasta el 31 de

¹⁵ Se expone en los artículos doctrinales a los que se ha aludido en notas anteriores. También destacan las Sentencias del TJUE de 19 de febrero de 2009 (asunto C-1/08 –NFJ031653–), Athesia Bruck, y de 15 de abril de 2021 (asunto C-593/19 –NFJ081601–), SK Telecom; las Sentencias del TS de 6 de abril de 2016 (rec. núm. 3488/2014 –NFJ062531–), de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6477/2018 –NFJ075742–) y de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6274/2018 –NFJ075746–); Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 97/2013 –NFJ055063–) y de 25 de mayo de 2022 (rec. núm. 963/2020); y las Resoluciones del TEAC de 5 de abril de 2011 (RG 4104/2009 –NFJ042967–), de 15 de noviembre de 2012 (RG 6029/2010 y 1781/2011, acumuladas), de 18 de diciembre de 2012 (RG 1999/2010 –NFJ049803–), de 19 de septiembre de 2013 (RG 1065/2011 y 1865/2011, acumuladas), de 22 de mayo de 2019 (RG 43/2015 –NFJ074072–), de 28 de marzo de 2019 (RG 6289/2015 –NFJ073043–), de 17 de septiembre de 2020 (RG 1980/2017 –NFJ079162–) y de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017 –NFJ078609–). Entre las consultas de la DGT, destacan los últimos pronunciamientos de este órgano en las Consultas V1626/2022, de 6 de julio (NFC083404); V1705/2022, de 15 de julio (NFC083556); V2039/2022, de 22 de septiembre (NFC084033), y V2274/2022, de 27 de octubre (NFC084273).

diciembre debía repercutir IVA español por aplicación de la cláusula de utilización o explotación efectivas del art. 70.Dos).

- b) Una empresa establecida en Canadá contrata con un medio de comunicación español una campaña de divulgación de los productos que la empresa canadiense venderá en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata de un servicio de publicidad cuyo destinatario es un empresario por lo que no se aplicará la regla de utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos, aun cuando los medios de comunicación sean españoles y el ámbito territorial de la campaña de publicidad coincida con el territorio de aplicación del impuesto español. De acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA el servicio será una operación no sujeta.

3.2. Comercio electrónico

El Real Decreto.Ley 7/2021, de 27 de abril, reguló el comercio electrónico en el IVA, tanto en lo relativo a las ventas a distancia como a los servicios transfronterizos cuando los destinatarios no tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, entrando en vigor el 1 de julio de 2021. La aplicación de esta novedosa regulación del comercio electrónico, compleja y costosa para muchos pequeños y medianos empresarios y profesionales, requería de algún ajuste técnico para dar seguridad a la interpretación que se estaba dando de algunos preceptos. Por ello, el legislador, a través de la Ley de Presupuestos para 2023, y con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, modifica los preceptos que se examinan a continuación.

3.2.1. Lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes

Los puntos de conexión o reglas de localización recogidas en el artículo 68 de la LIVA sobre entregas de bienes, al igual que las de las prestaciones de servicios, se limitan a determinar cuándo el hecho imponible acaece en el territorio de aplicación del impuesto español, dado que nuestro legislador nacional tiene competencia exclusiva en relación con este territorio, sin que pueda extenderse más allá, de ahí la complejidad de su interpretación en ocasiones.

La sistemática creada por el legislador de las reglas relativas a ventas a distancia intracomunitarias de bienes¹⁶ las divide en dos. La primera, recogida en el apartado tercero, deli-

¹⁶ Por ventas a distancia intracomunitarias de bienes entendemos, conforme al artículo 8.Tres.1.º de la LIVA las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente (noción desarrollada en el art. 5 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011), o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan dos condiciones: a) Que los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones

mita cuándo se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, fijando con precisión las condiciones que deben concurrir, incluida la referencia al umbral o límite que permite tributar en este territorio, distinguiendo a su vez entre ventas de bienes que son expedidos desde fuera del territorio de aplicación del impuesto español y las que tienen como origen de la expedición este territorio. Son estas las trascendentes para los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español, ya que estas ventas pueden tributar tanto en este territorio como en el de llegada en función de unas condiciones específicas que se fijan de manera precisa en este apartado tercero. Así, conforme a la letra b) de este apartado tercero, cuando un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto español por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanente en la Unión, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual, tributará en este territorio por las ventas a distancia intracomunitaria de bienes que realice cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente y no haya superado el límite previsto en el artículo 73, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en este precepto.

El resto de las ventas intracomunitarias de bienes que tengan como origen el territorio de aplicación del impuesto español y como destino el territorio de otro Estado miembro tributará en este último, recogiendo la regla en el artículo 68.Cuatro. La remisión que se efectuaba hasta ahora a las condiciones del apartado tercero llevaba a confusión, por lo que el legislador, en la Ley de Presupuestos para 2023 y con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, define de manera más precisa, a fin de evitar interpretaciones erróneas, las condiciones que deben concurrir para localizar estas operaciones en este territorio, remitiendo al conjunto de condiciones previsto en la letra b) del apartado tercero¹⁷. Esto es, si en esta letra se precisan las condiciones para tributar en el territorio de aplicación del impuesto español, basta remitir al mismo para concluir que, cuando no se cumplan estas condiciones, las ventas tributarán en el territorio del Estado miembro de llegada de los bienes.

En definitiva, no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las referidas en la letra b) del apartado tercero.

intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal. b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de medios de transporte nuevos (definidos en el art. 13.2.º) o bienes objeto de instalación o montaje (a los que alude el art. 68.Dos.2.º).

¹⁷ Con anterioridad se refería exclusivamente a la condición prevista en la letra b') de la letra b).

Dado que los bienes objeto de impuestos especiales tienen un tratamiento específico cuando los destinatarios son las personas que cita el artículo 14 de la LIVA, tributando siempre en el territorio de llegada, también se precisa que las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, aun cuando cumplan las condiciones previstas en la letra b), no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español en ningún caso cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas del artículo 14 o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte¹⁸.

Ejemplo 2

Un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto inicia en este ejercicio ventas de ordenadores portátiles y otros productos informáticos a través de la página web propia y de una plataforma que actúa como intermediaria en nombre y por cuenta ajena, siendo por cuenta del proveedor el transporte o expedición de los bienes hasta el domicilio señalado por los compradores, iniciándose siempre el transporte desde de la sede del sujeto pasivo en Teruel. Se conoce que hasta el 30 de abril había realizado ventas por valor de 3.000 euros a particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, 5.000 euros a particulares portugueses y 4.500 euros a particulares franceses. En el mes de mayo el importe de las ventas a particulares portugueses es de 2.000 euros y a particulares franceses de 1.500 euros, siendo todas las cantidades netas, excluidos impuestos.

Solución

Hasta el 30 de abril el sujeto pasivo no había superado el umbral de 10.000 euros de ventas a distancia intracomunitarias de bienes (se tienen en cuenta exclusivamente las efectuadas a particulares portugueses y franceses que suman un total de 9.500 €) por lo que, siendo el lugar de realización de las entregas el territorio de aplicación el impuesto español, el proveedor repercutirá IVA español, salvo que hubiese optado por tributar en destino. En el mes de mayo, a partir de superar el umbral de 10.000 euros de ventas a distancia intracomunitarias de bienes el proveedor deberá repercutir IVA portugués o IVA francés, incluso a la venta a distancia que supere el límite, al no poder fraccionarse el importe de una operación. De esta manera el proveedor tendrá dos opciones: o darse de alta como empresario o profesional ante las Administraciones tributarias francesa y portuguesa, o acogerse al régimen de la Unión ante la Administración tributaria española, en cuyo caso ingresará a través del modelo 369 todo el IVA devengado en Francia y en Portugal a la AEAT y esta lo distribuirá a los Estados miembros donde se haya producido el hecho imponible.

¹⁸ En relación con el régimen de tributación de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a partir del 1 de julio de 2021, véase Longás Lafuente (2022, pp. 999-1.012).

3.2.2. Límite cuantitativo aplicable a ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

La venta de los bienes y la prestación de los servicios que se citan en este epígrafe tributan bien en el lugar de llegada de los bienes, o donde radica la residencia o domicilio habitual del destinatario respecto de los servicios, cuando este no actúa en condición de empresario o profesional¹⁹. No obstante, se establece un umbral o límite de 10.000 euros, IVA excluido, al que puede renunciarse, en virtud del cual el sujeto pasivo tributa en el territorio del Estado miembro donde radiquen los bienes y se encuentre establecido o donde tenga su sede o establecimiento permanente único en el supuesto de las prestaciones de servicios, con el fin de facilitar la gestión del impuesto a las pequeñas y medianas empresas.

De esta forma, cuando concurren las condiciones de la letra b) del apartado tercero del artículo 68 para ventas a distancia intracomunitarias de bienes, o las referidas en los puntos 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 respecto de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, el empresario o profesional tributa en el territorio de aplicación del impuesto español, si no supera el límite establecido en el artículo 73, conjunto para ambos tipos de operaciones realizadas en la Unión, durante el año natural precedente; o en el año vigente a partir del momento en que se supere. Una vez superado este umbral se aplicarán las normas generales del impuesto y se tributará en el Estado miembro donde llegan los bienes o donde radica la residencia o domicilio habitual del destinatario.

Este límite no resulta aplicable a los siguientes supuestos, que se deducen claramente de los términos utilizados por la norma: a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión por un proveedor no establecido en la Unión (podrá optar por aplicar el régimen exterior a la Unión); a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes realizadas por un proveedor establecido fuera de la Unión; a las ventas a distancia de bienes importados (en cuyo caso podrá optar por aplicar el régimen de importación); a los servicios distintos de los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión; a las entregas de bienes cuya expedición o transporte se produzca dentro del territorio del Estado miembro donde radican los bienes; y a las entregas de bienes realizadas por un proveedor que se encuentre establecido, tenga su domicilio o su residencia habitual en más de un Estado miembro. En todos estos supuestos el sujeto pasivo tributaba en destino sin aplicación de umbral o límite alguno.

Planteaba dudas si quedaban incluidos o no en el citado límite, aplicándose por tanto el umbral de 10.000 euros, las operaciones realizadas por un proveedor de bienes cuan-

¹⁹ Para las ventas a distancia existe una excepción, incluyendo también a destinatarios empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales citados en el artículo 14 de la LIVA o en las respectivas normas análogas del resto de Estados miembros.

do estos se transportan desde el territorio de un Estado miembro distinto de aquel donde tiene su sede o establecimiento único. La duda la despeja el legislador en la Ley de Presupuestos, al modificar el artículo 73 de la LIVA con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, al incluir ahora un párrafo en el que se indica que el límite no resulta de aplicación en el citado umbral cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean efectuadas, total o parcialmente, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento. Para la aplicación de este umbral, el proveedor debe, por tanto, estar establecido solo en un Estado miembro y los bienes deben expedirse o transportarse exclusivamente desde el territorio de dicho Estado miembro. De esta forma, aun cuando se realice una sola entrega de bienes, por un importe mínimo, expidiéndose el bien desde un Estado miembro distinto del de establecimiento, el sujeto pasivo queda excluido del umbral, y todas sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios señalados, pasarán a tributar en destino, aun cuando el conjunto de sus operaciones con el resto de los territorios de otros Estados miembros no supere durante el año vigente los 10.000 euros.

No señala el precepto cómo aplicar efectivamente la exclusión del umbral, en tanto la venta a distancia intracomunitaria que excluye al sujeto pasivo del mismo, puede realizarse cuando ya se han efectuado otras anteriormente que sí deben computarse a efectos del umbral. Por ello, debe entenderse que el sujeto pasivo tributará en el lugar de llegada de los bienes a partir de la venta a distancia que da lugar a la exclusión del umbral inclusive, de manera que las ventas anteriores tributarán en el territorio de aplicación del impuesto español que es el territorio desde el que se ha iniciado la expedición y donde se encuentra establecido el sujeto pasivo. Los efectos excluyentes deben computarse a partir del momento en que se incumplen las condiciones, sin que tengan consecuencias retroactivas, pues además una interpretación contraria implicaría que el sujeto pasivo tuviera que rectificar la repercusión efectuada por las operaciones anteriores, lo que puede plantear problemas incluso de legalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA.

Ejemplo 3

Un sujeto pasivo establecido en Zamora comienza a realizar en este ejercicio ventas a distancia intracomunitarias de equipos informáticos a particulares portugueses y franceses, transportándose o expidiéndose los bienes desde Zamora o desde Oporto donde tiene equipos informáticos situados en un almacén de un empresario portugués, participando directamente el proveedor en el transporte o expedición. Ha vendido equipos a particulares portugueses por importe de 8.000 euros transportándose los bienes desde Oporto hasta las distintas localidades portuguesas de residencia de los particulares. También ha efectuado ventas a particulares franceses por importe de 6.000 euros y a particulares portugueses por importe de 4.500 euros expidiéndose los bienes desde los almacenes situados en Zamora. No obstante, un equipo informático valorado en 500 euros ha sido enviado a un particular francés desde el almacén de Portugal. Todas las cantidades señaladas son netas, excluidos impuestos.

Solución

Las ventas efectuadas por el proveedor de Zamora transportándose desde Oporto a las localidades portuguesas por importe de 8.000 euros no se computan a efectos de determinar el umbral previsto en el artículo 73, dado que no son ventas a distancia intracomunitarias de bienes, sino ventas interiores, por las que se repercutirá IVA portugués.

Respecto de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes (las efectuadas desde Zamora a particulares franceses y portugueses), si bien no ha superado el límite de 10.000 euros, sin embargo, resulta que ha realizado una venta a distancia intracomunitaria de bienes desde Oporto a Francia por importe de 500 euros, por lo que no es de aplicación el citado umbral, tributando en destino desde el momento en que realiza esta venta a distancia intracomunitaria de bienes.

4. Base imponible

4.1. Régimen fiscal de las donaciones de productos: determinación de la base imponible

En el artículo 79 de la LIVA se regulan las reglas especiales para determinar la base imponible en cada uno de los supuestos que se indican. Su apartado tercero se refiere a las operaciones de autoconsumo de bienes (art. 9.1) y transferencias de bienes (arts. 9.3 y 16.2.º), considerando que la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron los bienes o la de la importación, y en el caso de ser objeto de elaboración o transformación será los costes directos e indirectos que hubiesen sido utilizados por el sujeto pasivo.

No obstante, se prevé la corrección de este valor cuando los bienes entregados sufran alteraciones por su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revaloración o cualquier otra causa, en cuyo caso la base imponible será el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega, lo que es interpretado habitualmente por la Administración tributaria como el valor de mercado del bien en el momento en que se realiza el hecho imponible en que consiste en autoconsumo.

Al margen de las cuestiones que se suscitan en la interpretación del precepto y del ajuste de la dicción de esta última regla a la Directiva IVA²⁰, el legislador nacional ha introducido

²⁰ Basta considerar la jurisprudencia del TJUE para plantearse si la norma española se ajusta o no a la Directiva IVA. Así en las Sentencias de 17 de mayo de 2001 (asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 –NFJ010678–), Fischer y Brandenstein; de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 –NFJ049277–), Gemeente Vlaardingen, y de 8 de mayo de 2013 (asunto C-142/12 –NFJ050627–), Marinov, el órgano jurisdiccional indica que, por precio de compra, evaluado en el momento de la afectación, que es lo que debería señalarse en la redacción de la norma interna española, debe entenderse el valor residual del bien en el momento en que se realiza el autoconsumo o transferencia. Si bien ha señalado, asimismo, que la base imponible es el valor del bien en cuestión determinado en el momento del autoconsumo,

por Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, con vigencia a partir del 10 de abril, una precisión a esta última regla para las donaciones de productos; de manera que se presume que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones de autoconsumo de bienes tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2022), siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con el artículo 3.1.º de la citada ley.

A pesar de la redacción dada por el legislador en el título de la disposición final tercera de la Ley 7/2022²¹ donde se recoge esta nueva regla excepcional, debe concluirse que se aplica no a productos²² sino a bienes, dado que la redacción del precepto alude con claridad a bienes y estos comprenden tanto los muebles como los inmuebles, siempre que tengan naturaleza corporal e incluyendo a los semovientes, sin desconocer que la finalidad de incluir esta regla era la de fomentar la economía circular en la gestión de *stocks* de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo²³. En tanto nos encontramos ante el concepto de entrega de bienes, comprenderá tanto las entregas interiores, como las EIB y las entregas vinculadas a exportaciones, así como las AIB, teniendo en cuenta cuándo el destinatario tenga la condición de sujeto pasivo y cumpla el resto de los requisitos que como destinatario permite la aplicación de esta regla. No obstante es de advertir los posibles conflictos que pueden plantearse esencialmente en las EIB dada la exigencia de requisitos en la norma interna y el principio de neutralidad y no distorsión de la competencia interna. Como en la redacción de la norma no se limita a un tipo concreto de bienes, ni la exposición de motivos recoge la finalidad anterior, debe concluirse que se aplica a cualquier tipo de bienes.

Por otro lado, en tanto no se alude al tipo de autoconsumo de bienes, resultará aplicable a todas las clases de autoconsumo que recoge la LIVA, tanto el externo, como el interno, en sus dos modalidades, y también al denominado autoconsumo sobrevenido previsto en

que se corresponde al precio en el mercado de un bien similar teniendo en cuenta los costes de las transformaciones de dicho bien, debe tenerse en cuenta la evolución experimentada por el valor de los citados bienes entre su adquisición y el cese de la actividad económica, de manera que, en definitiva, no se incluyan márgenes comerciales en la operación de autoconsumo efectuada por el sujeto pasivo.

²¹ No se recoge en la exposición de motivos la finalidad de incluir esta regla especial sobre la base imponible en una norma que nada tiene que ver con la materia fiscal en que consiste la misma.

²² De acuerdo con la primera de las acepciones del Diccionario de la Academia Española, por «producto» se entiende una cosa producida.

²³ Enmienda número 293 presentada por el grupo parlamentario nacionalista GPN, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, núm. 291, de 11 de febrero de 2022, pp. 205 y 206, en cuya justificación no se alude a quien debe ser el destinatario de las entregas. Su lectura confirma la falta de adecuación de lo pretendido por el legislador y la redacción de la norma, como sucede en numerosas ocasiones, lo que plantea un buen número de problemas, si bien en este caso la redacción de la disposición es clara y a ella debemos atenernos en su aplicación.

el artículo 9.1, letra d), a') a d'), dado que no se distingue en el nuevo precepto, sin perjuicio de que pueda resultar complejo que se produzcan situaciones de esta naturaleza.

Respecto del ámbito objetivo de la regla se refiere a bienes adquiridos, término que plantea su bondad legislativa pues en la LIVA se recoge como hecho imponible las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Indudablemente el término «adquirir»²⁴ viene referido al destinatario y se entiende comprendido dentro del concepto de entrega de bienes, dado que este hecho imponible es mucho más amplio que el de adquirir la propiedad, pero en tanto nos referimos a autoconsumos que vienen caracterizados por la gratuidad, no habrá precio o contraprestación²⁵, por lo que no es «adquirir» el término adecuado para aludir a este supuesto. Por ello, deberá tenerse en cuenta que resultará aplicable a toda entrega de bienes que tenga la consideración de autoconsumo, tal como se reconoce en el artículo 91. Cuatro al establecer el tipo impositivo del 0 % para estas operaciones, en donde se alude expresamente al término entregas de bienes. En tanto el artículo 79. Tres de la LIVA fija la regla de determinación de un hecho imponible, el autoconsumo de bienes, que realiza un sujeto pasivo, y este o bien entrega bienes o presta servicios, sería adecuado utilizar estos términos.

La regla especial supone presumir que ha tenido lugar un deterioro total por la entrega de los bienes señalados en las operaciones indicadas, lo que implica que el bien no tendrá valor residual alguno o que el valor de los bienes en el momento en que se produce la entrega es de 0 euros.

En cuanto al ámbito subjetivo debe distinguirse entre los sujetos pasivos a quienes se aplica esta regla y quien puede ser el destinatario de las entregas de bienes. En relación con los primeros esta excepción es aplicable a todo sujeto pasivo que realice autoconsumos en las condiciones objetivas que se analizan. Por tanto, resulta aplicable exista o no vinculación entre el sujeto pasivo y el destinatario. Al respecto debe efectuarse una precisión importante, pues de existir vinculación²⁶ podría considerarse que resulta de aplicación la regla del artículo 79. Cinco y no la del apartado tercero. Sin embargo, el carácter de regla especial de este último apartado prima sobre el apartado Cinco, por lo que las operaciones «vinculadas» se sujetarán a la excepción que se está ahora examinando, por lo que de no existir precio o contraprestación aplicaremos el nuevo párrafo añadido en el apartado tercero si se dan las circunstancias detalladas en el mismo.

²⁴ De acuerdo con el Diccionario de la RAE, en la segunda de sus acepciones, por «adquirir» se entiende «comprar», y por la tercera «coger, lograr o conseguir».

²⁵ Si hubiese precio o contraprestación esta sería la base imponible, sin perjuicio de aplicar la regla especial de vinculación prevista en el artículo 79. Cinco de la LIVA.

²⁶ El artículo 79. Cinco de la LIVA establece cuándo existe vinculación en IVA dando un concepto más amplio que en imposición directa, reconociendo en la letra d) que existe en las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos del artículo 2 de la Ley 49/2002 y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

Si la regla no alude a sujeto pasivo, permitiendo que la aplique cualquier sujeto pasivo, si se refiere expresamente a los destinatarios, delimitando su perímetro subjetivo. Para que se aplique la presunción anterior es preciso que estemos ante operaciones cuyos destinatarios sean entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que destinen los bienes que obtienen del sujeto pasivo a los fines de interés general que desarrollen, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1.º de esta ley.

Quedan excluidas de la aplicación de esta nueva regla las entidades beneficiarias del mecenazgo del artículo 16, excepto las anteriores citadas en el artículo 2

Por tanto, el sujeto pasivo que efectúa la entrega aplicará la regla especial cuando el destinatario sea cualquier entidad comprendida en el artículo 2 de Ley 49/2002, bastando con cumplir el requisito previsto en el número 1.º del artículo 3, esto es, destinar los bienes a los fines previstos en este número²⁷. De otra parte, no se alude al cumplimiento del resto de las condiciones exigidas en este precepto, pudiendo plantearse una interpretación que permitiese destinar los bienes adquiridos al desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria cuando los resultados obtenidos por estas actividades vayan destinados al cumplimiento de los fines previstos en el número 1.º; al igual que podrá resultar aplicable cuando no se cumplan las condiciones previstas en los números 2.º a 10.º, como son el incumplimiento de determinadas obligaciones esenciales que permiten un control adecuado y ajustado a las finalidades de estas entidades.

No delimita el precepto si los bienes deben destinarse exclusiva o parcialmente a los fines de interés general que desarrollen, pues no se utiliza ninguno de los dos adverbios. Aunque de la dicción utilizada por el legislador parece deducirse que se requiere una afectación total se suscita este conflicto y bien podrían estimar los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales que cabe la afectación parcial.

Determinada la base imponible de acuerdo con esta excepción a la regla de los autoconsumos de bienes, este valor se trasladará al cociente para concretar la prorrata aplicable por el sujeto pasivo. Al tratarse de un valor residual nulo o de 0 euros no tendrá efecto si el sujeto pasivo no está acogido a la regla de prorrata al igual, y aquí radica el efecto más importante, que si el sujeto pasivo aplica esta regla de prorrata, pues como se indicará más

²⁷ Se trata de fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial. Como puede observarse si bien la mayoría de estas actividades se encuentran comprendidas en el ámbito de la exención del IVA prevista en el artículo 20.Uno.8.º de la LIVA, no todos los fines pueden enmarcarse en ella.

adelante, la operación va a estar siempre sujeta y no exenta, incluyéndose tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata, mejorando así el porcentaje de deducibilidad del sujeto pasivo que realiza estos autoconsumos.

Deben realizarse unas aclaraciones vinculadas al principio de neutralidad que preside este impuesto, ya que se plantea si esta nueva regla es ajustada al mismo al no establecerse más que para un tipo concreto de operaciones.

Así no resulta aplicable a las prestaciones de servicios, de manera que los sujetos pasivos que presten gratuitamente sus servicios a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 deberán considerar que la base imponible de los autoconsumos es la prevista en el apartado cuarto del artículo 79 no beneficiándose de la reducción prevista para los autoconsumos de bienes, devengándose el impuesto en el caso de estar sujetos y no exentos, o declarándolo en el denominador de la prorrata si está exento.

De otra parte, la regla resulta aplicable exclusivamente cuando el sujeto pasivo tenga por actividad la compraventa de los bienes objeto del autoconsumo o su fabricación o producción. Cuando un sujeto pasivo es el destinatario de entregas de bienes que no quedan comprendidos en el ámbito del artículo 96.Dos de la LIVA con la intención de destinarlos a atenciones a terceras personas, esto es, autoconsumos de bienes, no genera en ningún caso el derecho a deducir las cuotas soportadas (art. 96.Uno.3.º LIVA), si bien el posterior autoconsumo queda no sujeto por el artículo 7.7.º. Ahora bien, la diferencia con quien sí produce o se dedica a la comercialización de los bienes es que en el caso que ahora se analiza por la regla incluida en la reforma el sujeto pasivo no repercute cuota cuando entrega el bien a las entidades sin fines lucrativos y va a generar siempre el derecho a deducir, mientras que el sujeto pasivo que no tiene por actividad producir o comerciar con los bienes que entrega a estas entidades no generará el derecho a deducir las cuotas soportadas²⁸.

Pueden plantearse cuestiones en relación con los bienes inmuebles que entrega en autoconsumo el sujeto pasivo a los destinatarios previstos en la regla excepcional. Si se trata de primera entrega de edificios o de parte de los mismos, o de terrenos en curso de urbanización o urbanizados, en principio no se planteará discusión alguna, pues estaremos ante operaciones sujetas y no exentas cuya base imponible se determinará de acuerdo con la regla excepcional. Ahora bien, si se trata de segundas o ulteriores entregas o de entregas de terrenos no urbanizados se planteará si la operación está exenta y si se puede renunciar a la exención. En principio como el destinatario la afectará generalmente a una actividad no sujeta, aunque ya se ha señalado que no siempre tendría que ser así, no habría problema alguno. No obstante el artículo 79.Tres.3.º, párrafo segundo, en relación con el artículo 91.Cuatro, ambos de la LIVA, establece que estas operaciones tributarán al tipo del 0 %, por lo que se plantea si resultan aplicables o no las exenciones del artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA. Aunque la exención es un elemento de la relación jurídico-tributaria que debe determinarse con carácter previo a la aplicación del tipo impositivo, pues este solo se

²⁸ Así se deduce también de la Consulta de la DGT V1709/2022, de 15 de julio (NFC083560).

aplica a las operaciones no exentas, no hubiera sido desmesurado que el legislador hubiese concluido que en el caso de inmuebles resultará de aplicación la exención, pues pueden plantearse serias dudas dada la dicción de los artículos 79.Tres y 91.Cuatro, declarando así la incompatibilidad de los preceptos primando el artículo 20.Uno.22.º y 23.º.

Lo anterior se amplía en relación con la entrega de determinados bienes cuyas entregas están exentas, con exención limitada. De aplicar la exención para estos bienes, el sujeto pasivo solo se beneficiaría de la inclusión en el denominador de la prorrata de una base imponible por el valor residual de los bienes, en general una base nula o de 0 euros, pero no podría deducir cuota alguna, lo que resulta en cierta medida contradictorio con la finalidad de este precepto y el principio de neutralidad. Piénsese en algunos bienes fundamentales en situaciones de catástrofes, o análogas, como es la sangre o el plasma sanguíneo, que pueden necesitar entidades sin fines lucrativos para la realización de sus actividades propias no lucrativas, y que no van a gozar en el sujeto pasivo de las condiciones favorables que tienen otros sujetos pasivos cuyas entregas están no exentas, si bien en este caso el principio de neutralidad debe imperar sobre la finalidad de la operación.

Finalmente, cabe advertir que la DGT se ha pronunciado exclusivamente en esta materia en la citada Consulta V1709/2022, de 15 de julio (NFC083560), para concluir que la regla que se ha examinado resulta de aplicación a las entidades dependientes de la Iglesia Católica, con base en el artículo V del Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos y el artículo 96 de la Constitución²⁹.

Ejemplo 4

- a) Un sujeto pasivo dedicado al sector de la alimentación se encuentra dedicado a la producción de conservas de legumbres, carne, para su venta a establecimientos comerciales. Efectúa una entrega de 5.000 latas de conserva, cuyo coste de producción

²⁹ La Ley 49/2002 regula en su disposición adicional novena el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, estableciendo el apartado tercero:

Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Y el artículo 96 de la Constitución establece:

los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

fue de 10.000 euros, a una organización no gubernamental que cumple las condiciones previstas en la Ley 49/2002 que las afecta a sus actividades no lucrativas.

- b) Un sujeto pasivo del sector de la moda adquiere unos aparatos médicos por importe de 1.000.000 de euros (IVA excluido) a la empresa que los fabrica al objeto de entregarlos a una fundación, que cumple las condiciones previstas en la Ley 49/2002, para su utilización en las actividades sanitarias que desarrolla y por las que no percibe precio o contraprestación. Asimismo, la empresa fabricante hace la misma donación a dicha fundación.
- c) Una persona física profesional de la abogacía presta servicios gratuitos a una ONG acogida a la Ley 49/2002, para afectarlos a su actividad no lucrativa, utilizando para ello el profesional recursos afectos al despacho profesional.

Solución

- a) Este empresario habrá deducido la cuota soportada en el proceso de producción de los bienes al tratarse de una actividad generadora de este derecho. Por la entrega a la ONG se produce un autoconsumo externo de bienes del artículo 9.1 de la LIVA, sujeto al impuesto, siendo la base imponible conforme al artículo 79.Uno.3.º de 0 euros.
- b) En este caso, el empresario del sector de la moda no puede deducir la cuota soportada por la adquisición de los aparatos médicos en virtud de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5.º de la LIVA y la posterior entrega se encontrará no sujeta conforme al artículo 7.7.º de la ley.

Por el contrario, la empresa fabricante podrá deducirse las cuotas soportadas en el proceso de fabricación de los aparatos y la posterior entrega, que constituye un autoconsumo externo de bienes (art. 9.1.º b) LIVA), estará sujeta y no exenta, siendo la base imponible de 0 euros conforme al artículo 79.3.º. Al realizar una actividad generadora del derecho a la deducción, esta entrega no tiene efecto alguno en relación con la aplicación de una posible prorata.

- c) Este profesional de la abogacía presta un servicio sujeto al impuesto, constituyendo autoconsumo externo de servicios debiendo declarar el IVA devengado, calculando la base imponible conforme a la regla prevista en el artículo 79.Cuatro de la LIVA, esto es, el coste de prestación de los servicios, incluida la amortización de los bienes cedidos, y tributando al tipo general del 21 %.

4.2. Créditos incobrables

La Directiva IVA, en su artículo 90 admite que debe modificarse la base imponible de las operaciones en los casos de impago total o parcial, después del momento en que la operación quede formalizada, sujetándose a las condiciones que determinen los Estados miembros. Su fundamento surge del principio de neutralidad, en virtud del cual el empresario, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a

su vez sujetas a IVA³⁰, constituyendo asimismo expresión de otro principio básico del impuesto, cual es que la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el propio sujeto pasivo³¹. Por tanto, el precepto de la directiva obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo siempre que, después de haberse convenido una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo.

El legislador nacional transpone esta posibilidad en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, desarrollado por el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), estableciendo un conjunto de condiciones que debe cumplir el sujeto pasivo para proceder a modificar la base imponible.

Estas condiciones han sido objeto de análisis tanto por la jurisprudencia nacional³², como por el TEAC, aun cuando este último haya sido más riguroso en la exigencia de requisitos formales³³. Más trascendente resulta la jurisprudencia del TJUE que ha analizado este supuesto de modificación de la base imponible desde distintos ángulos, también respecto de la exigencia de condiciones formales y temporales impuestas por los Estados miembros y el sometimiento a los principios inherentes al sistema común del IVA, tanto los señalados anteriormente, como los de efectividad y proporcionalidad esencialmente³⁴.

³⁰ Entre otras, Sentencias del TJUE de 15 de octubre de 2020 (asunto C-335/19 –NFJ079257–), E., apartado 31 y jurisprudencia citada; y de 28 de octubre de 2021 (asunto C-324/20 –NFJ083852–), X-Beteiligungsgesellschaft, apartado 52.

³¹ Así lo pone de manifiesto el TJUE en Sentencia de 12 de octubre de 2017 (asunto C-404/16 –NFJ068312–), Lombard Ingatlan Lizing, apartado 26, y jurisprudencia citada.

³² Así lo ha hecho recientemente el TS por Sentencia de 2 de junio de 2022 (rec. núm. 3441/2020 –NFJ086600–), fijando doctrina en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a este por conducto notarial, cualquiera que sea la modalidad del acta extendida al efecto (en análogo sentido se pronuncia en la Sentencia de 9 de junio de 2022 [rec. núm. 6388/2020]). También la AN en Sentencias de 15 de febrero de 2021 (rec. núm. 107/2018 –NFJ081364–) y de 10 de marzo de 2022 (rec. núm. 466/2017).

³³ Entre otras, Resolución de 3 de junio de 2020 (RG 3041/2017 –NFJ078194–) exigiendo requerimiento notarial sin que pueda equipararse al mismo el acta notarial de remisión de documentos por correo. Esta doctrina ha sido modificada como consecuencia de la jurisprudencia del TS citada en la nota anterior, como puede observarse en las Resoluciones de 20 de septiembre de 2022 (RG 3635/2020 –NFJ087543– y 7718/2020 –NFJ087544–, no acumuladas). También la Resolución de 21 de junio de 2021 (RG 6151/2018 –NFJ088544–) confirmando que no puede modificarse la base imponible respecto de créditos inferiores a 300 euros cuando el destinatario no actúa en condición de empresario o profesional.

³⁴ Además de las resoluciones citadas en nota anterior, destacan las Sentencias de 3 de julio de 1997 (asunto C-330/95 –NFJ005871–), Goldsmiths; de 26 de enero de 2012 (asunto C-588/10 –NFJ045438–), Kraft Foods Polska; de 15 de mayo de 2014 (asunto C-337/13 –NFJ054398–), Almos Agrárkúkereskedelmi; de 23 de noviembre de 2017 (asunto C-246/16 –NFJ068750–), Di Mara; de 20 de diciembre de 2017 (asunto C-462/16 –NFJ069238–), Boehringer Ingelheim Pharma; de 22 de febrero de 2018 (asunto C-396/16 –NFJ069670–), T-2; de 6 de diciembre de 2018 (asunto C-672/17 –NFJ072024–), Tratave; de

El legislador nacional, consciente de esta doctrina y jurisprudencia, varía algunas de las condiciones exigidas para proceder a modificar la base imponible por crédito incobrable en la Ley de Presupuestos para 2023, con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, que se examinan a continuación.

4.2.1. Límite de la deuda cuando el destinatario no actúa en condición de empresario o profesional

De acuerdo con el artículo 80.Cuatro, letra A), 3.^a, de la LIVA, para modificar la base imponible por crédito incobrable se requería que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional y de no actuar en esta condición se exigía que la base imponible de la operación fuese superior a 300 euros, de manera que el sujeto pasivo no podía modificar la base imponible de todas aquellas operaciones realizadas para consumidores finales cuya base imponible no superase ese importe, lo que se produce en multitud de ocasiones, trasladando al sujeto pasivo empresario o profesional que realiza la operación la carga fiscal y financiera del impuesto, a pesar de tener la naturaleza de mero recaudador por cuenta de la Hacienda Pública. Y ello, tanto si la operación era única como si se trataba de servicios o provisiones de tracto sucesivo, respecto de las que se considera que cada prestación temporal es independiente de las sucesivas, por lo que el importe anterior resulta exigible respecto de cada prestación individualizada.

Este supuesto de modificación puede ser objeto de un análisis crítico exhaustivo, de acuerdo con los principios que inspiran el sistema común del IVA, así como los inherentes a la determinación de la base imponible y traslación de la carga impositiva al consumidor final incluyendo la concreción de quien tiene el deber de soportar la incidencia que supone el impago. No obstante, si bien el TEAC³⁵ ha confirmado la exigencia de esta condición concluyendo en su adecuación a la Directiva IVA a la vista de la jurisprudencia del TJUE que cita, resulta discutible esta consideración, y así parece confirmarlo el propio legislador con la reforma actual.

8 de mayo de 2019 (asunto C-127/18 –NFJ073226–), A-PACK; de 3 de julio de 2019 (asunto C-242/18 –NFJ073875–), UniCredit Leasing; de 11 de junio de 2020 (asunto C-146/19 –NFJ078489–), SCT; y el Auto de 29 de abril de 2020 (asunto C-756/19), Ramada Storax.

³⁵ Resoluciones de 21 de junio de 2021 (RG 6151/2018 –NFJ088544–) y de 22 de abril de 2022 (RG 3357/2019 –NFJ086327–). En ellas, el TEAC indica que la limitación cuantitativa «podría tener su fundamento en razones operativas y de control», sin llegar ni a apuntalar la razón de ser de esta exigencia dada el tiempo verbal que utiliza, ni la examina de acuerdo con los principios a los que se ha aludido en la nota anterior, esencialmente los de efectividad y proporcionalidad, si bien señala posteriormente que el límite «responde a razones operativas y de control», añadiendo que en el «Derecho de la Unión están previstas medidas de simplificación del impuesto cuando no se superen determinados umbrales, que se justifican por motivos de control», no especificando cuáles son estos motivos. De otra parte, se indica que el artículo 90.1 de la Directiva IVA cumple los requisitos para producir efecto directo, pero estima que resulta posible interpretar la LIVA conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, no apreciando disconformidad de la norma nacional con la de la Unión.

Este límite cuantitativo se reduce ahora a los 50 euros, de manera que los empresarios o profesionales ven de esta manera minorado su perjuicio económico en la modificación de la base imponible cuando los destinatarios no actúen en condición de empresarios o profesionales; si bien en la exposición de motivos no se alude a las causa por las que se establece este límite y no otro o la razón que lleva a no eliminarlo permitiendo toda modificación de base imponible, pues sigue excluyéndose un importante número de operaciones, como son muchas relacionadas con suministros de bienes o de servicios de tracto sucesivo y una problemática que no queda solucionada con la reforma, pues en estas operaciones de tracto sucesivo pueden existir periodos cuya base imponible sea superior a 50 euros y otros inferior, obligando además a cumplir las condiciones para cada impago, al no encontrarnos ante operaciones a plazo. De otra parte, no se recogen singularidades específicas para las empresas suministradoras que no pueden interrumpir el suministro en determinadas situaciones, como es el caso por ejemplo de los consumidores en riesgo de exclusión social, y que deberán dar cumplimiento a los requisitos previstos en la LIVA.

Ejemplo 5

Una empresa suministradora de energía eléctrica factura mensualmente a un particular, existiendo facturas por importe inferior a 50 euros y otras superiores a 50 euros de base imponible; que no son abonadas a la empresa.

Solución

Esta podrá modificar la base imponible exclusivamente respecto de aquellas facturas por importe superior a 50 euros, cumpliendo el resto de los requisitos previstos en el artículo 80.Cuatro y Cinco de la LIVA, pero no respecto de las que tengan una base imponible igual o inferior a 50 euros.

4.2.2. Exigencia de instar el cobro por parte del sujeto pasivo

Una condición indispensable en cualquier caso para modificar la base imponible por crédito incobrable es la de requerir al destinatario el cobro de la deuda. Se ha expuesto con anterioridad el distinto criterio mantenido por el TEAC y por el TS a propósito de este requisito, y para este último órgano jurisdiccional la doctrina del TJUE «no contiene referencia ni indicación alguna que avale [...] la exigencia formal de que la comunicación al deudor, en caso de impago de todo o parte del precio de la operación rabada, deba hacerse necesariamente a través de un medio de notificación concreto, con exclusión de otros posibles [...]. Según esta doctrina jurisprudencial, en caso de impago, no comportará vulneración del principio de neutralidad del IVA el que los Estados nacionales, a fin de evitar actuaciones de evasión o fraude fiscal, impongan

ciertas formalidades como "la comunicación previa al deudor de la intención de rectificar una parte o la totalidad del IVA"; añadiendo que en ningún caso se requiere que el «medio formal de comunicación de la deuda deba contener el derecho a contestar por parte del deudor»³⁶.

Esta jurisprudencia, así como la del TJUE, lleva al legislador a alterar el contenido de esta condición relativa a que el sujeto pasivo inste el cobro de la deuda, de forma que además de la reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial, ahora podrá efectuarse también «por cualquier medio que acredite fehacientemente la reclamación el cobro» al deudor.

Frente a otras legislaciones nacionales que exigen exclusivamente la comunicación al destinatario de la operación³⁷, en nuestro ordenamiento interno se exige instar el cobro lo que implica algo más que la mera comunicación de ser deudor³⁸, y nuestro legislador establece unos medios para proceder a ello. La norma anterior no exigía que se acreditase fehacientemente, ya que la reclamación judicial o el requerimiento notarial, interpretado de forma amplia como se ha expuesto anteriormente, permiten considerar cumplida esta circunstancia, pero ahora el legislador añade que puede acreditarse por cualquier medio admitido en derecho y exige que se acredite fehacientemente que se ha instado el cobro, lo que supone que no vale exclusivamente la mera comunicación al destinatario de ser deudor y, por otro, exige fehaciencia, esto es, que haga fe o sea fidedigna la reclamación del cobro, lo que lleva implícito acreditar que el destinatario conoce esta reclamación y el acreedor puede acreditarlo frente a la Hacienda Pública. Ahora bien, de la redacción del precepto se infiere que esta fehaciencia se exige exclusivamente respecto del nuevo medio de acreditación, esto es, «cualquier otro medio» admitido en derecho.

Surge si esta acreditación por cualquier otro medio puede aplicarse también cuando el deudor sea una Administración pública. La nueva redacción no distingue según la naturaleza o condición del destinatario, si bien el párrafo tercero del artículo 80.Cuatro.A), 4.^a, de la LIVA, recuerda que si se trata de créditos adeudados por entes públicos, todos los medios señalados anteriormente, se sustituirán por la certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe del interventor o tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cantidad. En definitiva, si el deudor es un ente público, solo se permite la modificación si se está en posesión de esta certificación, sin que se prevea la circunstancia del incumplimiento del ente público, no solo del pago, sino también de la emisión de la certificación. Hubiera sido deseable una redacción más adecuada al principio de seguridad jurídica, pues la lectura de los párrafos de esta regla 4.^a resulta ser en definitiva contradictoria.

³⁶ Sentencia del TS de 2 de junio de 2022 (rec. núm. 3441/2020 –NFJ086600–), FD 5.º.

³⁷ Es el caso de Portugal, de acuerdo con el artículo 78 del Código do IVA, condición que ha sido examinada y confirmada por el TJUE en Sentencia de 6 de diciembre de 2018 (asunto C-672/17 –NFJ072024–), *Tratave*.

³⁸ Conforme al diccionario de la RAE, «instar» supone en dos de sus acepciones, «repetir la súplica o petición, insistir en ella con ahínco» y «apretar o urgir la pronta ejecución de algo».

Con esta reforma no se elimina la conflictividad que puede plantearse y, si bien la doctrina del TJUE antes citada permite a los Estados miembros incluir en sus normativas requisitos formales para proceder a la modificación de la base imponible por impago del destinatario con el objetivo de evitar el fraude o el abuso de derecho, estos deben ajustarse al marco del principio de neutralidad en relación con los de proporcionalidad y eficiencia, lo que puede plantear, como se indica, conflictividad en la aplicación del requisito exigido en la LIVA, por lo que exigirá de una interpretación flexible de esta condición por parte de la Hacienda Pública y de los órganos revisores, administrativos y jurisdiccionales³⁹.

4.2.3. Plazo para ejercitar la modificación de la base imponible

El plazo para proceder a modificar la base imponible por impago del destinatario siempre ha estado sujeta a especialidades en relación con el resto de los supuestos previstos en el artículo 80, al margen del concurso. El requisito temporal que exigía el artículo 80. Cuatro para proceder a modificar la base imponible por la causa que ahora se examina era uno de los que planteaban mayor discrepancia por parte de los sujetos pasivos, pues la acción se limitaba a los tres meses siguientes a aquel en que el crédito tenía la condición de incobrable.

El legislador nacional ha ampliado este plazo⁴⁰ para ejercitar la acción en que consiste la modificación, pasando ahora a ser de seis meses siguientes a la finalización del periodo para que el crédito tenga la consideración de incobrable. La norma exige que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo, por lo que el plazo ahora de seis meses se computará una vez transcurrido este plazo de un año. No obstante, se establecen varias excepciones:

- Si se trata de operaciones a plazos o con precio aplazado, es preciso que haya transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados para reducir en su caso la parte proporcional de la base imponible. El periodo de seis meses para ejercitar la acción de modificar la base imponible se computará, por tanto, transcurrido el anterior plazo.
- Si el titular del derecho de crédito es un empresario o profesional con un volumen de operaciones que no haya excedido en el año natural inmediato anterior a

³⁹ Es el caso, por ejemplo, de que al proveedor de los bienes o al prestador del servicio le resulte imposible o excesivamente difícil cumplir con esta condición exigida por la norma, bien porque el destinatario ya no existe, ha cambiado de domicilio, u otras causas que impidan ejercitar los trámites del precepto en la forma que exige.

⁴⁰ Al igual que el resto de la reforma de la LIVA referida a la modificación de la base imponible por impago, en la exposición de motivos no se justifica el motivo de la misma, sin que puedan conocerse las causas que han llevado al legislador, por ejemplo, con esta condición a extenderla a los seis meses y no al año o a los cuatro años, puesto que todos estos plazos son adecuados a la Directiva IVA y jurisprudencia del TJUE. Lo mismo ocurre con los otros requisitos, pues no especifica por qué se ha reducido de 300 a 50 euros, cuando se podía haber eliminado el importe sin más; o respecto a instar el cobro, podía exigirse exclusivamente la comunicación al deudor.

6.010.121,04 euros, el plazo para que el crédito sea incobrable podrá ser de seis meses o un año pudiendo modificar la base imponible en el plazo de los seis meses siguientes al transcurso de seis meses desde el devengo o de los seis meses siguientes al transcurso de un año. Esto da lugar a una llamativa conclusión, puesto que para estos empresarios el plazo para ejercitar la acción de modificar pasa a ser realmente de un año a partir de que transcurran seis meses desde el devengo de la operación, puesto que ambos plazos que indica la norma se concatenan o enlazan.

- Para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja el plazo para modificar la base imponible de seis meses se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre para declarar el devengo de la operación. Por este motivo, tanto el impuesto devengado como la modificación de la base imponible a la baja podrá realizarse en el mismo periodo de declaración-liquidación. En tanto cumplen la condición de que su volumen de operaciones es inferior a 6.010.121,04 euros, podría plantearse si resultan aplicables los dos plazos de seis meses anteriores de forma concatenada, si bien en este caso no es así en tanto que cuando se produce el devengo de la operación siempre habrá transcurrido un año como mínimo, dadas las reglas del devengo en este régimen especial.

Ejemplo 6

Un sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior fue de 4.000.000 de euros presta un servicio de asesoramiento fiscal el 1 de marzo emitiendo factura el 12 de abril por importe de 20.000 euros (impuestos excluidos) a una empresa del sector inmobiliario. Se conoce que este destinatario no abona el importe de la operación no habiéndose pactado pagos aplazados o parciales.

Solución

En este caso el sujeto pasivo puede considerar el crédito incobrable por el transcurso de seis meses desde el devengo, esto es, el 1 de septiembre, por lo que a partir de este momento tiene otro plazo de seis meses para modificar la base imponible. Transcurrido un año desde el devengo, en el caso de no haber procedido a modificar la base imponible, podrá volver a ejercitar esta acción, lo que supone que tiene un año para hacerlo a computar desde el 1 de septiembre de este ejercicio.

Para ello deberá dar cumplimiento al resto de las condiciones exigidas por el artículo 80. Cuatro y Cinco de la LIVA y artículo 24 del RIVA; entre ellas, la de instar el cobro de la deuda, bien mediante reclamación judicial, requerimiento notarial o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro.

Puede efectuarse el siguiente cuadro-resumen de esta causa de modificación de la base imponible, a la vista de la reforma de la LIVA.



Créditos incobrables: plazo para rectificar y requisitos			
	Sujetos pasivos con volumen hasta 6.010.121,04 euros el año natural anterior	Resto de sujetos pasivos	Sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja
Plazo por transcurrir desde el devengo, para rectificar a la baja la base imponible	6 meses o 1 año	1 año	Se consideran cumplidos estos plazos el 31 de diciembre del año siguiente a aquel en que se ha realizado la operación.
Operaciones a plazo	Plazo por transcurrir desde el devengo hasta el vencimiento del pago, para considerar una operación a plazo		Operaciones a plazo o con pre-cio aplazado: debe transcurrir el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento hasta la fecha de devengo de la operación
Plazo para modificar la base imponible desde la finalización del periodo anterior	6 meses desde el transcurso de los plazos anteriores (resulta ser de 1 año desde el transcurso del plazo de los 6 meses)	6 meses	6 meses
Requisitos para modificar la base imponible	Reclamación judicial, requerimiento notarial al deudor, o cualquier medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro al destinatario		
	Deudas de los entes públicos: se sustituyen los medios anteriores por un certificado del ente público deudor en el que conste el reconocimiento y la cuantía de la obligación		
	Reflejo en los libros registro obligatorios del IVA		
	Factura rectificativa conforme al artículo 15 del Reglamento de Facturación		

4.2.4. Régimen transitorio de aplicación de estas medidas sobre créditos incobrables

Las medidas anteriores, referidas a créditos incobrables, se acompaña en la Ley de Presupuestos para 2023 de un régimen transitorio para que puedan acogerse al nuevo plazo de seis meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a fecha de 1 de enero de 2023.

De acuerdo con la disposición transitoria quinta, en los supuestos de modificación de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables, se aplicará el nuevo plazo de seis meses para ejercitar la acción cuando a 1 de enero de 2023 no hubiera transcurrido el plazo para considerar que el crédito es incobrable (hasta ahora de tres meses desde la finalización de los seis meses en caso de pequeñas y medianas empresas o de un año para el resto de empresarios o profesionales); y si se trata de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja, la modificación podrá efectuarse dentro de los seis meses siguientes a partir de la fecha límite del 31 de diciembre de 2022, en la que se produce el devengo cuando no se haya recibido el cobro de la operación por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas durante el año 2021, conforme al artículo 163 terdecies de la LIVA.

Ejemplo 7

- a) Un sujeto pasivo tiene en el ejercicio 2021 un volumen de operaciones de 2.000.000 de euros y en el año 2022 de 2.500.000 euros. Realizó una prestación de servicios sujeta y no exenta el 1 de marzo de 2022 por importe de 100.000 euros, repercutiendo IVA en factura expedida en la misma fecha que no es abonada por el destinatario.
- b) Una gran empresa prestó un servicio cuyo devengo se produjo el 1 de agosto de 2021 por importe de 200.000 euros, repercutiendo el IVA en factura que es emitida el mismo día a otro empresario establecido también en el territorio de aplicación del impuesto.

Solución

- a) El crédito resulta incobrable por el transcurso de seis meses, por lo que a partir del 1 de septiembre podía modificar la base imponible en el transcurso de los tres meses siguientes, si bien en caso de no ejercitar esta acción podía hacerlo en el plazo de los tres meses siguientes a partir del 1 de marzo de 2023.

De acuerdo con la disposición transitoria quinta de la Ley de Presupuestos para 2023, este sujeto pasivo de no haber efectuado la modificación en el primer plazo puede modificar la base imponible a partir del 1 de septiembre de 2022 durante el plazo de seis meses (esto es, de 1 de enero hasta el 1 de marzo de 2023), y si no lo lleva a

cabo esta modificación puede realizarla en el segundo plazo de seis meses que surge a partir del 1 de marzo de 2023.

- b) El crédito puede considerarse incobrable por el transcurso de un año, esto es, el 1 de agosto de 2022, por lo que debió modificar la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes, de acuerdo con la normativa vigente en el momento en que se considera que el crédito tiene la naturaleza de incobrable. No obstante, de acuerdo con la Ley de Presupuestos para 2023, si no lo hizo en este plazo, podrá hacerlo hasta el 1 de febrero de 2023.

4.3. Base imponible en las importaciones

En el artículo 83 de la LIVA se regula la determinación de la base imponible de las importaciones y operaciones asimiladas. En su apartado segundo se establecen las reglas especiales, respecto del que la Ley del Presupuestos para 2023 incluye las siguientes novedades con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023:

- Se incluye una nueva regla, 3.^a, para recoger las reglas de determinación de la base imponible en las importaciones a que alude el artículo 18.Dos y Tres (el primero ha sido modificado y el segundo es nuevo por la Ley de Presupuestos de 2023, tal como se ha examinado en el apartado 2.3. «Armonización del IVA a la normativa aduanera de la Unión» de este artículo) cuando los bienes han sido objeto de entregas o servicios exentos. Se trata de la colocación de los bienes importados, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto en las situaciones a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes del artículo 24; y la vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero de las mercancías a que se refiere el artículo 65. Se trata de regular la circunstancia de que los bienes hayan sido objeto durante su permanencia en las situaciones o regímenes de servicios o entregas a las que se ha aplicado la exención del IVA.

La base imponible cuando los bienes que están en dichas situaciones, regímenes o depósito hubieran sido objeto de entregas o prestaciones de servicios que quedan exentos por aplicación de los artículos 23 y 24, será el resultado de adicionar a la contraprestación correspondiente a los servicios que hubieran quedado exentos el valor resultante de la aplicación de la regla general de determinación de la base imponible en las importaciones prevista en el apartado primero del artículo 83 o, en su caso, a la contraprestación de la última entrega realizada durante la vigencia de dichos regímenes aduaneros o fiscales o durante la permanencia de los bienes en las situaciones recogidas en dichos preceptos.

- En relación con la base imponible de los bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero, ahora recogido en la regla 4.^a al trasladarse a este ordinal como consecuencia de la inclusión de la regla anterior, se precisa que la regla especial de determinación de la base imponible resulta aplicable cuando es-

tamos ante una operación asimilada a una importación conforme al artículo 19.5.º, y no cuando nos encontremos ante el hecho imponible importación en virtud del artículo 18.Tres puesto que, en este último caso, se aplicará la regla a la que se ha hecho alusión en el punto anterior.

5. Sujeto pasivo

La Ley de Presupuestos para 2023, con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, incluye varias modificaciones que afectan a la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA donde se regulan los distintos supuestos en los que se produce esta situación, en buena medida para evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública. Estamos ante la determinación de la condición del sujeto pasivo en los términos de la norma interna, si bien la Directiva IVA, de forma más adecuada y ajustada a derecho, se refiere a deudores del IVA, permitiendo en sus artículos 199 y 199 bis que los Estados miembros puedan considerar como personas deudoras del impuesto ante el Tesoro Público a los destinatarios de las operaciones cuando estos tengan la condición de sujeto pasivo. Se trata de trasladar la carga que el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios tiene frente al Tesoro Público, en cuanto al ingreso del IVA devengado, al destinatario de la operación, reflejándolo en su autoliquidación periódica o no periódica en el caso de no tener obligación de presentar la primera, y por ello quedan excluidos de esta regla quienes no tengan la condición de sujetos pasivos conforme a los artículos 9 a 13 de la directiva, esto es, quienes no sean empresarios o profesionales. En este último caso el proveedor del bien o el prestador del servicio se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación el impuesto español debe proceder a repercutir, declarar e ingresar el IVA devengado presentando la correspondiente autoliquidación.

Si bien esta regla de inversión del sujeto pasivo plantea numerosos conflictos, el legislador nacional modifica la LIVA exclusivamente respecto de las situaciones que se examinan seguidamente en la Ley de Presupuestos para 2023 con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023.

5.1. Regla general de inversión del sujeto pasivo

En el artículo 84.Uno.2.º, letra a), se recoge la regla general de inversión del sujeto pasivo, de manera que se produce cuando el empresario o profesional que realiza la operación sujeta al IVA en el territorio de aplicación del impuesto español no se encuentra establecido en este territorio⁴¹ y el destinatario resulta ser otro empresario o profesional. La regla

⁴¹ A contrario sensu de lo señalado en el apartado Dos del artículo 84 de la LIVA, se consideran no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español los sujetos pasivos que no tengan en el mismo

establecía hasta ahora tres excepciones recogidas en las letras a') a c') y a partir del 1 de enero se amplían estas excepciones incluyendo dos letras d') y e') e insertando un nuevo caso en la letra c'). Queda claro que estas excepciones suponen la aplicación de la regla general, de forma que será sujeto pasivo en todas estas operaciones excepcionadas previstas en las letras a') a e') el proveedor del bien o el prestador del servicio se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español.

Las nuevas excepciones son las siguientes:

- La letra c') se refiere a las entregas de bienes que están exentas en virtud de los artículos 21.1.º y 2.º (entregas de bienes interiores vinculadas a exportaciones directas e indirectas), o 25 (EIB), así como a las entregas de bienes referidas en este último artículo que estén sujetas y no exentas. A partir del 1 de enero de 2023 se incorpora a esta lista las entregas de bienes del artículo 20 bis, de manera que en estas entregas el sujeto pasivo será el proveedor.

Se trata de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital en el supuesto previsto en el artículo 8 bis b). Estamos ante unas entregas «ficticias» del proveedor subyacente no establecido en el interior de la Unión a la interfaz, con destino a un consumidor final en el territorio de la Unión, radicando los bienes en este territorio. La norma establece una ficción jurídica considerando que en la venta del proveedor al consumidor final se producen dos hechos imponible o entregas de bienes, una del proveedor subyacente no establecido a la interfaz, localizada en el interior de la Unión al situarse los bienes en este territorio, y otra de la interfaz al consumidor final. La exención prevista en el artículo 20 bis se refiere a la primera de las entregas, del proveedor subyacente a la interfaz, que declara exenta con exención plena o generando el derecho a deducir, y aunque el proveedor subyacente no se encuentra establecido en la Unión impide ahora con esta modificación la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, de manera que el proveedor subyacente no establecido realiza una entrega interior sujeta y exenta que debe declarar en la autoliquidación correspondiente modelo 303, debiendo darse de alta como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, si bien ello le facilita la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español a través de la presentación de la autoliquidación.

la sede de su actividad, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervengan en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio cuyo hecho imponible quede sujeto al IVA español de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 68 y siguientes. Se considera a estos efectos que el establecimiento permanente interviene en la operación cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizada las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. Esta noción debe integrarse con la prevista en el artículo 53 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

- También se incluye en esta lista de supuestos excluidos de la regla general de inversión del sujeto pasivo el número 7.º del artículo 21, incluido en la LIVA por la Ley de Presupuestos para 2023, de forma que a las entregas recogidas en este precepto tampoco les resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo⁴².
- En la nueva letra d') se recoge ahora la excepción relativa a los servicios de arrendamientos de bienes muebles que estén sujetas y no exentas; de forma que en estos casos siempre será sujeto pasivo el arrendador, aun cuando no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, lo que le obligará a darse de alta como empresario o profesional y presentar las autoliquidaciones correspondientes, pues la excepción se refiere a arrendamientos sujetos y no exentos. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2023, de esta forma se facilita que los arrendadores puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la LIVA, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a los no establecidos, garantizando así la neutralidad del impuesto.

Debe advertirse que, aun cuando el artículo 69.Tres.2.º de la LIVA se considera que los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título constituyen un establecimiento permanente, para que se dé esta circunstancia es necesario que concurran las condiciones previstas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, lo que no ocurre en todos los casos de arrendamiento de bienes inmuebles, debiendo aplicarse con carácter prevalente y prioritario el precepto del reglamento de la Unión sobre el de la norma interna.

Ello nos lleva a distinguir entre arrendamientos de bienes inmuebles, respecto de los que se considere que el arrendador tiene un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto español que participa en la prestación del servicio de arrendamiento, en cuyo caso no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que este se encuentra establecido en este territorio, esté o no exento de IVA; y los arrendamientos que no constituyan establecimiento permanente. En este segundo caso, si están exentos resultaría de aplicación la regla de inversión, pero no habría traslación de carga alguna al destinatario por cuanto no existe cuota devengada, y si el arrendamiento está sujeto y no exento no se aplicará la regla de inversión por esta nueva excepción prevista ahora en la norma.

- Se añade una letra e') para excepcionar de la regla de inversión del sujeto pasivo los servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles. En este

⁴² El artículo 21.7.º, como ha sido examinado anteriormente, recoge las exenciones a la exportación consistentes en entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por quien ostente la condición de exportador, de conformidad con la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo. Se entiende que no se aplica la regla de inversión a estas entregas efectuadas por el transmitente.

caso no se distingue si el negocio subyacente en que consiste el arrendamiento está exento o no, por lo que resulta aplicable en todo caso siempre, claro está, que el destinatario tenga la condición de sujeto pasivo empresario o profesional a efectos del IVA. Esta intermediación estará sujeta y no exenta al tipo general, y ahora no se producirá la inversión del sujeto pasivo, por lo que el intermediario no establecido deberá repercutir la cuota devengada al destinatario y declararla e ingresarla en la Hacienda Pública. De acuerdo con la exposición de motivos se evita con ello supuestos de elusión fiscal,

en particular cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto.

Debemos esperar que los buenos deseos del legislador se cumplan, ya que es difícil comprender como los sujetos intermediarios no establecidos van a tributar por estas operaciones, sobre todo si están establecidos fuera del territorio de la Unión, con la excepción de que tengan cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español que merezcan su recuperación por su cuantía económica.

Esta nueva regla va a tener efectos esencialmente respecto de las grandes operadoras que prestan servicios de intermediación respecto a alojamientos en bienes inmuebles. En el caso de una intermediaria en la que los propietarios le facilitan los detalles de los alojamientos, la plataforma intermediaria deberá declarar el servicio de mediación en el alojamiento considerando al particular arrendador como empresario, ya que lo es de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.Uno, letra c), de la LIVA, por lo que estaremos ante un servicio entre empresarios o B2B, de forma que la plataforma, aun cuando se encuentre establecida fuera del territorio de aplicación del impuesto, deberá darse de alta como empresario en España, ya que no se produce el supuesto de inversión del sujeto pasivo, y deberá declarar el IVA devengado por la intermediación a través del modelo de autoliquidación 303.

Puede suceder que la empresa que se sitúa entre el propietario del inmueble y los usuarios que contratan el alojamiento preste un servicio que se limita a la publicidad o servicios administrativos, en cuyo caso prestará un servicio al arrendador debiendo determinarse si estamos ante un servicio prestado por vía electrónica o relacionado con un bien inmueble. De la lectura del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011 puede considerarse que deben aplicarse las reglas de localización correspondientes a servicios relacionados con bienes inmuebles frente a las de los servicios prestados por vía electrónica, estimándose la *vis atractiva* de las primeras, aun cuando la casuística y complejidad en la aplicación de unas y otras puede dar lugar a diversas soluciones. En cualquier caso resultará lógico

no aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo conforme la excepción incluida ahora por la Ley de Presupuestos de 2023, aun cuando el destinatario tenga la consideración de empresario o profesional.

De cualquier manera, si la empresa intermediaria percibe una retribución de los arrendatarios y estos no tienen la condición de empresarios o profesionales, el sujeto pasivo será esta empresa en tanto no puede aplicarse regla alguna de inversión, pues esta solo se produce entre empresarios o profesionales.

5.2. Regla de inversión referida a desechos y productos análogos

Se mantiene la regla de inversión del sujeto pasivo para las entregas de desechos y productos análogos, prevista en la letra c) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, de manera que el sujeto pasivo será el empresario o profesional adquirente de los productos, cualquiera que sea el lugar donde se encuentre establecido el proveedor, dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto. Se trata de una regla de inversión que pretende atajar el fraude o abuso de derecho que pueda producirse en este sector, evitando los perjuicios económicos que se ocasionan a la Hacienda Pública como consecuencia de este fraude o abuso, por lo que esta inversión del sujeto pasivo se produce siempre que nos encontremos ante la entrega de estos productos entre empresarios o profesionales.

Las novedades que se incluyen en la Ley de Presupuestos para el 2023 son las siguientes:

- Se incluyen en el perímetro objetivo de la regla de inversión las entregas de desechos, desperdicios o recortes de plástico; y las entregas de desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes.
- El precepto, en sus dos redacciones, considera comprendidas en el ámbito objetivo las entregas de los materiales definidos en el anexo de la LIVA, punto séptimo, en donde se identifican estos productos de desechos con referencia a los códigos NCE. Ahora se modifica este anexo para incluir en el cuadro de mercancías los códigos NCE 3915 relativo a «desechos, desperdicios y recorres de plástico» y 6310 referido a «trapos, cordeles, cuerdas y cordajes, de materia textil, en desperdicios o en artículos inservibles».

6. Tipos impositivos

Hasta ahora en el ámbito del IVA contábamos con un tipo general del 21 %, y dos tipos reducidos, del 10 y del 4 %. Las modificaciones y novedades en esta materia llevan a incluir dos nuevos tipos reducidos del 5 y del 0 %, así como a reducir del 10 al 4 % la entrega de determinados bienes.

6.1. Tipo impositivo reducido del 5 %

6.1.1. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica

El Real Decreto-Ley 29/2021, de 21 de diciembre, fijó un tipo reducido del 10 % del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica para los contratos cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh; así como la aplicación del tipo impositivo del 10 % del IVA para los suministros efectuados a favor de los titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social y, además, tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, con independencia del precio de la electricidad del mercado mayorista.

Este tipo suponía el mínimo permitido por la norma de la Unión a las entregas de energía eléctrica. La Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022⁴³, por la que se modifican la Directiva IVA y la Directiva (UE) 2020/85, en lo que respecta a los tipos impositivos, posibilita la aplicación de tipos reducidos a estas entregas, sin tener que efectuar una comunicación adicional a las autoridades de la Unión, siempre que el tipo impositivo del IVA no sea inferior al 5 %.

Haciendo uso de esta facultad, el legislador español, por Real Decreto-Ley 11/2022, de 25 de junio⁴⁴, fija que el tipo reducido del 5 % se aplicará a las entregas de energía eléctrica efectuadas a favor de:

- a) Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, con independencia del nivel

⁴³ Esta directiva ha regulado las nuevas normas de los tipos impositivos del IVA, cuya estructura resultaba anticuada con los nuevos fines del impuesto, esencialmente con la tributación en destino, incluyendo algunas modificaciones cuya transposición debe efectuarse antes del 31 de diciembre de 2024 para entrar en vigor el 1 de enero de 2025. Hasta ahora la estructura impositiva preveía un tipo general no inferior al 15 % y uno o dos tipos reducidos (en el caso de España el 10 y el 4 %) para los bienes y servicios recogidos en el anexo III de la Directiva IVA. Con la directiva que ahora se indica, se establece un máximo de dos tipos impositivos reducidos, no inferiores al 5 %, a aplicar a un grupo de 24 operaciones del anexo III y un tipo reducido inferior al mínimo del 5 % así como una exención con derecho a deducir el impuesto soportado a un grupo de siete operaciones del anexo III. Este anexo se ha modificado para incluir nuevas categorías de bienes y servicios. Resulta trascendente que estos dos últimos tipos impositivos solo pueden aplicarse como máximo a un máximo de siete puntos del anexo, al considerarse que se trata de operaciones relacionadas con las necesidades básicas de los ciudadanos.

⁴⁴ Por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

- b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

Este tipo impositivo, de acuerdo con el Real Decreto-Ley 11/2022, estuvo vigente del 27 de junio al 31 de diciembre de 2022 y por el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2023, habiendo publicado la DGT las Consultas V2006/2021, de 2 de julio (NFC079763), y V2520/2021, de 7 de octubre (NFC081159), sobre la aplicación de este tipo reducido.

6.1.2. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera para leña

Por el Real Decreto-Ley 17/2022, de 20 de septiembre⁴⁵, se introducen dos nuevas operaciones que tributan al tipo del 5 %. Tras una exhaustiva justificación, incluida doctrina del Tribunal Constitucional, sobre la modificación de tipos impositivos por la vía del decreto-ley, el legislador incluye estos dos nuevos tipos, recordando que estamos ante una medida temporal, al igual que el supuesto de la energía eléctrica antes examinado.

De esta forma tributan al tipo impositivo del 5 % desde el 1 de octubre⁴⁶ al 31 de diciembre de 2022:

- a) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural (la DGT en Consultas V2140/2022, de 11 de octubre –NFC083595–, y V2194/2022, de 20 de octubre –NFC084264–, fija doctrina administrativa sobre el tipo reducido del gas).

⁴⁵ Por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo de las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

⁴⁶ La fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley es el 22 de septiembre de 2022, sin embargo, en los artículos 5 y 6 se prevé expresamente que los nuevos tipos impositivos se aplicarán desde el 1 de octubre.

- b) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y la madera para leña.

Por el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, se prorroga este tipo impositivo para estos dos productos hasta el 31 de diciembre de 2023.

En este real decreto-ley se incluye también como novedad un nuevo recargo de equivalencia para los productos señalados en el punto b), briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera de leña. Los recargos de equivalencia se establecen en función de los tipos impositivos a los que tributan los distintos bienes con los que comercian los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, por lo que no se preveía ninguno especial en relación con tipos que hasta ahora no se tenían en la LIVA. El Real Decreto-Ley 17/2022 no estableció modificación alguna cuando se introduce el nuevo tipo impositivo del 5 %, lo que sí se hace ahora con el Real Decreto-Ley 20/2022, fijando un nuevo recargo de equivalencia para estos productos del 0,625 %, en proporción al nuevo tipo impositivo del 5 % que establece el legislador, ya que pueden ser objeto de comercialización por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial. No obstante, por Real Decreto-Ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas, pasa a ser del 0,62 % durante todo el plazo de vigencia del nuevo tipo impositivo del 5 %.

La interpretación restrictiva que debe efectuarse de la aplicación de los tipos impositivos reducidos⁴⁷ lleva a considerar que quedan excluidos otros productos que puedan ser utilizados también como combustibles o energía para calefacciones de consumidores finales o situaciones análogas, así como paneles solares⁴⁸, y que no se ven beneficiados de los nuevos tipos impositivos. Así, el TJUE⁴⁹ ha conocido del concepto «madera de leña», considerando que se trata de un concepto autónomo del Derecho de la Unión cuyo sentido y alcance deben ser idénticos en todos los Estados miembros, de forma que debe ser interpretado de manera uniforme en el ámbito territorial de la Unión, remitiéndose el órgano jurisdiccional al sentido habitual de la expresión en el lenguaje común, como madera destinada a la combustión para proporcionar calefacción a locales públicos o privados, esto

⁴⁷ Entre otras, Sentencias de 29 de julio de 2019 (asunto C-411/17), Inteer-Environnement Wallonie y Bond Beer Leefmilieu Vlaanderen, apartado 147; de 16 de julio de 2020 (asunto C-249/19), JE, apartado 23; de 1 de octubre de 2020 (asunto C-331/19 –NFJ079010–), Staatssecretaris van Financiën, apartado 30, y jurisprudencia citada, de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20 –NFJ084870–), B AG, apartado 30, y de 5 de mayo de 2022 (asunto C-218/21 –NFJ085996–), Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, apartado 40.

⁴⁸ A los que alude directamente la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del IVA, para incluirlos entre los productos a los que pueden aplicarse tipos impositivos reducidos, al estar «en consonancia con los compromisos medioambientales de la Unión en materia de descarbonización y con el pacto verde Europeo».

⁴⁹ Sentencia de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20 –NFJ084870–), B AG.

es, se refiere a toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión, si bien los Estados miembros pueden limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas de madera para leña tomando como referencia la Nomenclatura Combinada (NC)⁵⁰, lo que no ha hecho nuestro legislador interno, por lo que se incluirá todo tipo de madera para leña conforme a esta NC, incluyendo así, por ejemplo y como señala el TJUE, las astillas de madera.

En definitiva, aun cuando la Directiva (UE) 2022/542 debe ser objeto de transposición en el plazo y forma que se establece en esta norma, el legislador nacional no ha hecho uso de todas las posibilidades de aplicación de tipos impositivos reducidos que la norma europea prevé en relación con las operaciones recogidas en el anexo III de la directiva, planteándose el porqué de la inclusión de unos productos y no otros, dada la ausencia de justificación en las exposiciones de motivos de las normas nacionales.

6.1.3. Aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias

En el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, se incluyen algunas reformas en los tipos impositivos de determinados productos relacionados con la alimentación; la primera de ellas consistente en la reducción del tipo impositivo del 10 al 5 % para estos dos productos: aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias.

La justificación de esta medida, al igual que la de reducir el tipo al 0 % para otros productos alimenticios, a los que se aludirá posteriormente, tiene una escasa justificación en la exposición de motivos basada en la pérdida de poder adquisitivo de las familias como consecuencia de la inflación a pesar de que las «medidas adoptadas por el Gobierno están consiguiendo la paulatina desaceleración de la inflación».

El artículo 91.Uno.1.1.º de la LIVA fija el tipo del 10 % para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de

las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Se trata de un amplio conjunto de productos, de los que quedan excluidos aquellos que tributan al tipo del 4 % señalados en el artículo 91.Dos.1.1.º, entre los que se incluyen los acei-

⁵⁰ Versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014 (DO 2014, L 312, p. 1)

tes y pastas alimenticias. Solo se reduce el tipo impositivo para estos dos productos, mientras que el resto de los bienes que figuran en el artículo 91.Uno.1.1.º seguirán tributando al 10 %, tratándose por ello de una mínima parte de los bienes incluidos en este número del artículo.

Varias apreciaciones importantes debemos tener en cuenta en la aplicación de estos nuevos tipos, que deberemos considerar también para el resto de los productos alimenticios cuyo tipo impositivo se ha reducido del 4 al 0 %. La primera es la interpretación restrictiva de los tipos impositivos reducidos, pues constituyen una excepción al principio de aplicación del tipo general o normal y debe, por ello, ser objeto de una interpretación estricta o restrictiva⁵¹.

La segunda es que, en general, en la delimitación de los distintos productos alimenticios a los que se aplica el tipo reducido, la LIVA remite al Código Alimentario Español (CAE) y las disposiciones dictadas para su desarrollo, por lo que deberemos acudir a esta normativa para determinar los productos comprendidos en estos tipos; si bien hay que tener en cuenta lo expuesto anteriormente, pues nos encontramos ante conceptos autónomos de Derecho de la Unión al referirse la directiva a

los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios,

así como el «agua»⁵², por lo que deben ser objeto de interpretación uniforme en el ámbito territorial de la Unión correspondiendo en caso de duda la fijación de esta interpretación al TJUE.

Los tipos reducidos se aplican exclusivamente a los productos que cita la norma, no a aquellos con los que se elaboran los mismos, aunque resulte un tipo impositivo más reducido para estos últimos o superior⁵³.

La DGT ha dictado numerosas consultas referidas al tipo impositivo de distintos productos alimenticios, delimitando el ámbito objetivo de aplicación, por lo que resultarán válidas sustituyendo en todo caso un tipo impositivo por otro, sin perjuicio de algunas especialidades a

⁵¹ Jurisprudencia citada en nota 47.

⁵² Puntos 1 y 2 del anexo III de la Directiva IVA.

⁵³ Por ejemplo, en el caso del aceite de girasol, se aplicará ahora el tipo impositivo del 5 %, mientras que a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de semillas de girasol, con independencia de cuál sea el destino o uso que les dé el adquirente, se les aplicará el tipo impositivo del 4 %, siendo indiferente que dichas semillas sean o no aptas para el consumo humano (DGT, Consulta V0338/2008, de 15 de febrero –NFC028757–).

las que se hará referencia, así como la Consulta V0110/2023, de 1 de febrero (NFC084385), referida expresamente a esos productos y tipo impositivo reducido.

En cuanto a los aceites, la sección 2.^a (aceites de oliva), del capítulo XVI (3.16.00. Grasas comestibles) del CAE, distingue entre los aceites de oliva y de orujo de oliva, que se regirán por el Real Decreto 760/2021, de 31 de agosto, por el que se aprueba la norma de calidad de estos aceites. En tanto el legislador se refiere en el Real Decreto-Ley 20/2022 a los aceites de oliva, debemos considerar que quedan comprendidos todos los referidos en esta sección 2.^a.

Respecto a los aceites de semilla, es la sección 3.^a (aceites de semilla) donde se determinan los comprendidos como tales en el CAE distinguiendo entre aceite de soja, de cacahuete, de girasol, de algodón y otros aceites de semillas (son los elaborados y refinados para el consumo que reúnan las características generales que los hace aptos para la alimentación), comprendiéndose en el nuevo tipo impositivo todos ellos.

Se excluyen del nuevo tipo, tributando al 10 %, las grasas animales (sección 4.^a) y las grasas vegetales donde se comprende el aceite de palmiste (sección 5.^a), las grasas hidrogenadas alimenticias (sección 6.^a) y las grasas transformadas (sección 7.^a).

En cuanto a las pastas alimenticias la sección 5.^a (otros derivados de harinas) del capítulo XX (harinas y derivadas) define en el epígrafe 3.20.47 a las pastas alimenticias como los productos obtenidos por desecación de una masa no fermentada confeccionada con harinas, sémolas finas o semolinas procedentes de trigo duro o recio (*Triticum Durum*) o trigo candeal (*Tricticum Vulagre*) o sus mezclas y aguas potable. Una interpretación restrictiva llevará a no incluir dentro del tipo reducido a las pastas alimenticias compuestas del epígrafe 3.20.48 al incorporarse productos distintos de los señalados anteriormente.

La norma fija ahora el tipo del recargo de equivalencia para estos productos, que pasa a ser del 0,625 %. Aun cuando el tipo impositivo se ha reducido a la mitad, pasando del 10 al 5 %, el recargo se ha reducido algo más del 50 %, pasando del 1,4 al 0,625 %, no resultando proporcional tampoco respecto del recargo de equivalencia para productos que tributan al 4 %⁵⁴.

No es habitual que el legislador establezca tipos en los que se tengan en cuenta las milésimas pues suele redondear siempre a uno o como mucho dos decimales. Todo ello puede llevar a cierta complejidad por la técnica del redondeo que puede beneficiar o perjudicar en función de su aplicación⁵⁵. No obstante, por Real Decreto-Ley 1/2023, de 10 de enero, de

⁵⁴ El recargo de los bienes que tributan al 10 % es del 1,4 %, y el de los bienes que tributan al 4 % del 0,5 %. La diferencia entre ambos recargos es del 0,9, siendo el recargo ahora establecido del 0,625 no resultando proporcional a la diferencia anterior, si bien el sujeto pasivo en recargo de equivalencia se beneficia así de una disminución mínima en el importe a abonar al proveedor

⁵⁵ El TJUE ha fijado doctrina en relación con las reglas y métodos de redondeo en las cuotas del IVA, en las Sentencias de 10 de julio de 2008 (asunto C-484/06 –NFJ029154–), Koninklijke Ahod, y de 5 de marzo

medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas, se corrige este porcentaje, pasando a ser del 0,62 % desde el 1 de enero y durante la vigencia del nuevo tipo impositivo reducido⁵⁶.

Al encontramos ante una medida que pretende paliar los efectos de la inflación, el legislador vincula esta bajada de tipos a la tasa interanual de la inflación subyacente. En principio el nuevo tipo impositivo tiene una vigencia temporal limitada del 1 de enero al 30 de junio, si bien se establece que automáticamente, sin necesidad de norma alguna adicional, el tipo volverá a ser del 10 % (y el recargo de equivalencia del 1,4 %) a partir del 1 de mayo de 2023 si la referida tasa correspondiente al mes de marzo, publicada en abril, es inferior al 5,5 %, en cuyo caso el recargo de equivalencia volverá a ser del 1,4 %. Por Real Decreto-Ley 1/2023 debe entenderse que este recargo de equivalencia pasa a ser del 0,62 % durante todo el tiempo de vigencia del precepto⁵⁷.

En cuanto a que la reducción del tipo impositivo beneficie exclusivamente al consumidor, su análisis se efectúa junto con el examen del tipo del 0 % a otros productos alimenticios.

6.2. Tipo impositivo del 4 %

6.2.1. Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anti-conceptivos no medicinales

Con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, en la Ley de Presupuestos para este ejercicio se reforma el artículo 91, relativo a estos productos para reducir el tipo impositivo del 10 al 4 %.

de 2009 (asunto C-302/07 –NFJ031759–), Wetherspoon, señalando que la normativa de la Unión no contiene norma alguna al respecto, correspondiente a los Estados miembros determinar estas reglas y métodos, respetando siempre los principios en los que se basa el sistema común del impuesto y, en particular, los de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. También la DGT se ha pronunciado en relación con el redondeo, entre otras, en la Consulta V1919/2018, de 29 de junio (NFC069481).

⁵⁶ Lo cierto es que la redacción de la disposición adicional decimosexta del Real Decreto-Ley 1/2023, donde se recoge esta rectificación, deja que desear. Se refiere al párrafo cuarto del apartado 1 del artículo 72, cuando tiene solo tres párrafos, ya que debe entenderse que las letras a) y b) del párrafo primero se integran en el mismo. Por otra parte, alude a que el nuevo tipo del recargo de equivalencia del 0,62 se aplicará durante todo el periodo de vigencia del precepto, esto es, del artículo 72.1 que es del 1 de enero al 30 de junio, por lo que, aun cuando se prevé la modificación automática del tipo impositivo del 5 al 10 % cuando concurren unas circunstancias económicas, debe considerarse que el tipo de recargo de equivalencia seguirá siendo del 0,62 % hasta el 30 de junio, lo que favorece a los comerciantes minoristas que es, en definitiva, lo pretendido por el legislador.

⁵⁷ Véase nota anterior.

Por tanto, pasan a tributar al 4 % las compresas, tampones, proteglips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, y el recargo de equivalencia pasa del 1,4 % al 0,5 %.

De acuerdo con la información ofrecida por la Organización Mundial de la Salud (OMS)⁵⁸ y el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad de España⁵⁹ dentro de los anticonceptivos no medicinales se incluyen, entre otros, el preservativo femenino y masculino, los dispositivos intrauterinos como el diafragma, implantes subdérmicos, parches, anillos vaginales, capuchones cervicales y espermicidas. La Directiva IVA, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2022/542, alude en el punto 3 del anexo III a los «productos farmacéuticos utilizados con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene íntima femenina, y los productos absorbentes de higiene personal».

La exposición de motivos de la ley presupuestaria reconoce que la finalidad de esta reforma es acentuar la perspectiva de género, al tratarse de productos de primera necesidad inherentes a la condición femenina, así como el resto de los productos que se citan. Añade el legislador que esta modificación se realiza, de conformidad con los nuevos límites establecidos en la Directiva IVA en materia de tipos impositivos, lo que fue realizado por la Directiva (UE) 2022/542. Si bien la entrada en vigor de la misma se produce el día de su publicación, los Estados miembros deben adoptar y publicar las decisiones legislativas para adaptar su norma interna a los dictados de la nueva regulación de tipos impositivos a más tardar el 31 de diciembre de 2024, aplicando dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2025. El legislador español tiene en cuenta ya para establecer los nuevos tipos, en este caso y en los que se citan en este comentario sobre reformas en el IVA, la nueva normativa.

6.3. Tipo impositivo del 0 %

6.3.1. Donativos a entidades sin fines lucrativos (art. 91.Cuatro LIVA)

Se ha examinado anteriormente la regla de determinación de la base imponible en autoconsumos de bienes a entidades sin fines lucrativos del artículo 79.Tres de la LIVA. Esta medida se complementa con la inclusión de nuevo apartado cuarto en el artículo 91 de la ley, regulador de los tipos impositivos en el IVA. Se establece así un tipo del 0 % para las entregas de bienes realizadas por los sujetos pasivos del impuesto en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3.1.º de esta norma.

Las condiciones que deben reunir los destinatarios ya se han examinado anteriormente, por lo que ahora debe centrarse el análisis del resto de las condiciones requeridas para

⁵⁸ <https://www.who.int/es/health-topics/contraception#tab=tab>

⁵⁹ <https://www.sanidad.gob.es/campannas/campanas10/embarazoescosade2/metodos-anticonceptivos.jsp>

aplicar este tipo impositivo. El legislador establece un nuevo apartado cuarto para recoger en él las operaciones sujetas al impuesto que pasan a tributar al tipo del 0 %.

Nos encontramos ante operaciones a las que no resulta de aplicación las exenciones limitadas, puesto que en caso contrario no se les aplica el tipo impositivo del 0 % y los sujetos pasivos no gozan de beneficio alguno, salvo la inclusión en el denominador de la prorrata de una base imponible de 0 euros conforme al artículo 79.Tres, pero sin posibilidad de deducir cuota alguna. Frente a esta situación, si las operaciones están sujetas y no exentas, el legislador establece un tipo del 0 %, lo que implica que el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas y en el caso resultar acogido a la regla de prorrata se incluirán tanto en el numerador como en el denominador por la base imponible prevista en el artículo 79.Tres.3.º, párrafo segundo, esto es, una base nula o de 0 euros.

Respecto al perímetro objetivo del tipo parece deducirse que es el mismo que el recogido para el autoconsumo de bienes de la regla del artículo 79.Tres.3.º, párrafo segundo, anteriormente analizado, aunque en este párrafo se alude a productos adquiridos, mientras que en el precepto regulador de los tipos se refiere a entregas de bienes consistentes en donativos, equivalente a dádivas, regalos, en los que no existe contraprestación o precio, y que se realiza especialmente con fines benéficos o humanitarios⁶⁰. Este concepto plantearía si quedan eliminados del tipo impositivo del 0 % aquellas entregas de bienes que no se hicieran con esta finalidad, si bien el nuevo precepto de la ley no alude a fin alguno por el que se hace la entrega, lo que lleva a concluir en la no exigencia de esta intención, eliminando así la dificultad en acreditar lo contrario, que correspondería a la Administración.

6.3.2. Productos de alimentación

El artículo 91.Dos.1.1.º de la LIVA delimita unos productos de alimentación básicos que tributan al tipo reducido del 4 %. En el Real Decreto-Ley 20/2022 se establece que estos productos tributarán al tipo del 0 %, teniendo en cuenta que al no excluir ninguno de los bienes que se recogen en el punto 1.º del artículo 91.Dos.1, aplicaremos la doctrina fijada por la DGT⁶¹ en relación con el ámbito objetivo, considerando los aspectos generales y la finalidad de esta reforma que se han apuntado anteriormente para el aceite y la pasta alimenticia. Son los siguientes bienes, que tributarán al tipo del 0 %:

- a) «El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común», acudiendo para su delimitación al CAE y al Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan.

⁶⁰ De acuerdo con la definición de la RAE.

⁶¹ Resolución de la DGT 2/1998, de 14 de mayo, sobre la aplicación del tipo impositivo del 4 % en relación con determinados productos alimenticios, publicada en el BOE de 26 de mayo de 1998.

- b) «Las harinas panificables». El epígrafe 3.20.05 del CAE señala que se entenderán por harinas, sin otro calificativo, «el producto de la molturación del trigo industrialmente limpio. Las harinas de otros cereales y/o leguminosas deberán llevar adicionado a su nombre genérico el del grano del cual procedan». Asimismo, el epígrafe 3.20.36 prevé que, cuando se empleen (en la elaboración del pan) harinas de otros cereales, el pan se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utilice, por lo que resulta de estos epígrafes que, si bien es la harina de trigo la que fundamentalmente se utiliza en la elaboración del pan, también se emplean, aunque sea en menor proporción, las harinas de otros cereales y, por ello, será de aplicación el tipo del 0 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de todas las especies de harinas que, objetivamente consideradas, puedan utilizarse en la elaboración de cualquier tipo de pan, con independencia del destino que les dé el adquirente.
- c) «Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo».
- d) «Los quesos», de acuerdo con el epígrafe 3.15.09 del CAE y el Real Decreto 113/2006, de 29 de septiembre, por el que se aprueban las normas de calidad para quesos y quesos fundidos. Como se ha expuesto para aceites y pastas alimenticias, debe diferenciarse el tipo impositivo aplicable al queso y a los productos con los que se obtiene, de forma que la nata (epígrafe 3.15.10 del CAE), utilizada para la fabricación del queso, tributará al tipo del 10 %, mientras que el producto obtenido, el queso, tributará al 0 %.
- e) «Los huevos». En el epígrafe 3.14.011 del CAE se considera que con la denominación genérica de huevos se entiende única y exclusivamente los huevos de gallináceas, pues los de otras aves designará además la especie de que procedan, lo que plantea si se incluirán o no en este tipo reducido del IVA. Una interpretación restrictiva del mismo lleva a considerar su exclusión, como así ha hecho la DGT⁶².
- f) «Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las

⁶² En la Consulta 1698/1998, de 29 de octubre (NFC008477), toma en consideración el Reglamento (CEE) n.º 1907/90, del Consejo, de 26 de junio de 1990, y el Reglamento (CEE) n.º 2771/75 del Consejo, de 29 de octubre de 1975, y estima que bajo la denominación de «huevos» se comprenden los huevos con cáscara de aves de corral aptos para el consumo humano en estado natural o para su utilización por las industrias de la alimentación, con exclusión de los huevos rotos, los huevos incubados y los huevos cocidos. Además, acude al Real Decreto 1317/1992, de 30 de octubre, derogado por el Real Decreto 1888/2000, de 22 de noviembre, y este a su vez por el Real Decreto 637/2021, de 27 de julio, por el que se establecen las normas básicas de ordenación de las granjas avícolas. De acuerdo con el artículo 2.1, letra b), de esta última norma dentro del concepto de aves de corral para la producción de huevos se comprenden «las gallinas, pavos, pintadas, patos, ocas, codornices, palomas, faisanes, perdices y aves corredoras (*ratites*), criados o mantenidos en cautividad como aves de cría o de explotación para producción de huevos».

disposiciones dictadas para su desarrollo». Ni la LIVA ni tampoco el CAE definen lo que se entiende por producto natural, por lo que para su delimitación deben utilizarse los criterios contenidos en el artículo 23.2 de la LGT, esto es, deben entenderse los términos empleados en las normas conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. La DGT, en la Resolución 2/1998, ha declarado que debe considerarse como

«productos naturales» los productos que se encuentran en el mismo estado que se obtienen de sus propios cultivos, así como estos mismos productos cuando hayan sido objeto de operaciones simples de manipulación o de conservación, manteniendo sus características originales, como son las de clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, troceado, desinfección, desinsectación, refrigeración, congelación, pasteurización, desecación, deshidratación y otras análogas necesarias para dar a los productos una presentación idónea y habitual para el consumo o las de esterilización,

tomando por razones sistemáticas esta lista de actividades que pueden realizarse sin modificar la naturaleza del bien a efectos de la aplicación del tipo reducido de lo dispuesto en el artículo 45 del RIVA al señalar las operaciones de manipulación o conservación que pueden realizar los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y quedar excluido los productos o bienes del citado régimen. De esta forma, los productos naturales obtenidos directamente de los cultivos, «sin someterlos a técnica de transformación, pueden ser objeto de algunas operaciones simples de manipulación o conservación que pretenden exclusivamente mantenerlos en las debidas condiciones técnico-sanitarias para el consumo en un tiempo variable» o darles una «presentación idónea para el consumo, conservando sus características originales, sin que, por ello, pierdan su condición de productos naturales».

Por ello, los subproductos y productos derivados o transformados de los bienes señalados en esta letra f), obtenidos a partir de procesos de elaboración de los mismos, no tienen la condición de productos naturales, tributando al tipo del 10 %, excepto las harinas panificables, cuando sean productos aptos para la nutrición humana o animal o se utilicen habitual e idóneamente en la obtención de productos alimenticios, de acuerdo con las previsiones contenidas en la letra b). En otro caso, los subproductos y productos derivados tributarán al tipo general⁶³.

Deberemos tener en cuenta para la delimitación del ámbito objetivo de aplicación de este tipo la abundante doctrina de la DGT, sin mayor modificación que la de considerar el tipo del 0 % y, en su caso, teniendo en cuenta la normativa actual reguladora de cada uno de los productos o bienes a los que se refiere.

⁶³ DGT, Consultas V0030/2006, de 11 de enero (NFC021806), y V2785/2014, de 15 de octubre (NFC052992).

Ello, por cuanto este tipo impositivo plantea una amplia conflictividad a la hora de precisar la naturaleza de cada producto o bien. Así, por ejemplo, aunque el jengibre es un tubérculo, queda excluido del tipo impositivo del 4 % y ahora del 0 %, ya que se trata de un condimento⁶⁴. Por el contrario, respecto de la quinoa o quinua, aun cuando no es un cereal, se incluye dentro de la aplicación de este tipo impositivo al tener la consideración de verdura u hortaliza⁶⁵.

Respecto de la vigencia del tipo impositivo, se establece el mismo plazo que el señalado anteriormente para aceites de oliva y pasta alimenticia, esto es, se aplica del 1 de enero al 30 de junio de 2023, si bien el tipo será del 4 % a partir del 1 de mayo en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 %.

Al encontrarnos ante productos que suelen ser objeto de venta por personas comerciantes minoristas acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia este último será del 0 %, lo que implica que por estos productos el legislador considera que el sujeto pasivo por estos bienes no introduce en la cadena de comercialización valor añadido alguno; si bien en el caso de concurrir la circunstancia anterior en que el tipo impositivo será del 4 %, el citado recargo pasará a ser del 0,5 %.

Queda claro que el legislador no excluye a estos sujetos pasivos, acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia de la bajada de tipos impositivos, pues la minoración de estos no distingue en función de la naturaleza del sujeto pasivo que efectúa la entrega, lo que va a implicar más de un inconveniente para estos empresarios, como se explica en los subepígrafes siguientes.

⁶⁴ Así lo señala la DGT en la Consulta V1144/2012, de 25 de mayo (NFC052992), citando un informe de 14 de mayo de 2006, de la Subdirección General de Gestión de Riesgos Alimentarios de la Agencia Española de Seguridad Alimentaria del Ministerio de Consumo, que estimó que el jengibre se clasificaba en el capítulo XXIV, Condimentos y especias, del CAE, sección 3.^a Especial. Estos condimentos son definidos como plantas, frescas o desecadas, enteras o molidas, que, por tener sabores u olores característicos, se destinan a la condimentación o a la preparación de ciertas bebidas, por lo que se aplicará al jengibre el tipo del 10 %, con independencia de que se venda como tubérculo fresco o desecado. Esto resultará aplicable también a otros tubérculos, como es el caso de cúrcuma.

⁶⁵ En este caso, la DGT en la Consulta V2785/2014, de 15 de octubre (NFC052992), con base en un informe de 19 de agosto de 2014 de la Subdirección General de Cultivos Herbáceos e Industriales de la Dirección de Producciones y Mercados Agrarios del Ministerio de Agricultura, aun cuando considera que a efectos arancelarios es un cereal incluido en el TARIC (CNC) europeo en el capítulo 10. Cereales (CNC 1008 50 00); desde el punto de vista de la botánica es una planta perteneciente a la familia de las quenopodiáceas y no a las gramíneas donde se encuentran los cereales. Se trata de un grano de la planta del mismo nombre agrupándose dentro de la familia a la que pertenecen las acelgas, remolachas y espinacas, dentro del concepto de verduras y hortalizas, aun cuando se utilice principalmente como cereal en la elaboración de pan y pastas y como sustituto de otros cereales.

En tanto estamos ante productos que en muchos casos son producidos por personas físicas acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, debe recordarse que estos sujetos pasivos no repercuten cuota alguna a los destinatarios, percibiendo de estos, en los supuestos previstos en la LIVA, el recargo de compensación. Este recargo no sufre alteración alguna, por lo que estos sujetos pasivos cuando transmiten los bienes a quienes tienen obligación de abonarles el recargo de compensación seguirán percibiendo el mismo porcentaje, que en el caso de los bienes afectados por el campo del tipo impositivo es del 12 %; mientras que si venden directamente a quienes no tienen la consideración de empresarios o profesionales no repercuten cuota alguna ni tampoco perciben recargo de compensación de ellos, por lo que la situación de los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no variará como consecuencia de la modificación de tipos impositivos, a salvo de que tengan un sector diferenciado en el que vendan los productos agrícolas, en cuyo caso se les aplicará lo señalado anteriormente.

La DGT en Consultas V0111/2023 y V0112/2023, de 1 de febrero (NFC084386 y NFC084387, respectivamente), reitera buena parte de las reglas que se han expuesto, fijando doctrina sobre este tipo del 0 % a los productos indicados.

6.4. Productos Covid-19

En los ejercicios 2020 y 2021 se dictaron diversas normas que establecieron tipos impositivos reducidos para determinados bienes y servicios relacionados con el SAR-CoV-2 durante un plazo temporal que concluía el 31 de diciembre de 2022⁶⁶.

El artículo 2 del Real Decreto-Ley 20/2022, con efectos desde el 1 de enero de 2023, prorroga esta minoración de tipos impositivos respecto de los siguientes bienes y servicios, por el periodo que se fija en cada caso⁶⁷:

- Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria: se prorroga el tipo impositivo del 4 % hasta el 30 de junio de 2023. No se incluyen en esta prórroga la lista de bienes que figuran en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020, que tributarán al tipo aplicable correspondiente a cada uno de los bienes citados en el anexo⁶⁸.

⁶⁶ Se trata de los Reales Decretos-Leyes 25/2020, de 22 de diciembre; 34/2020, de 17 de noviembre; 35/2020, de 22 de diciembre; 7/2021, de 27 de abril; 29/2021, de 21 de diciembre, y 11/2022, de 25 de junio.

⁶⁷ Sobre la implantación de estos nuevos tipos, véase Longás Lafuente (2021, pp. 5-48).

⁶⁸ De acuerdo con la disposición adicional primera, punto 2, del Real Decreto-Ley 29/2021, de 21 de diciembre, se aplicó el tipo impositivo del 0 % a esta lista de bienes que figura en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020, hasta el 30 de junio de 2022.

- Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes y prestaciones de servicios necesarios para combatir los efectos del SARS-CoV-2, así como a efectos del régimen especial del recargo de equivalencia, prevista en la disposición final séptima del Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria: se prorroga el tipo impositivo del 0 % hasta el 30 de junio de 2023. Los bienes y servicios afectados son los siguientes:
 - a) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* del SARS-CoV-2 que sean conformes con los requisitos establecidos en la Directiva 98/79/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* o en el Reglamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* y por el que se derogan la Directiva 98/79/CE y la Decisión 2010/227/UE de la Comisión y el Real Decreto 1662/2000, de 29 de septiembre, sobre productos sanitarios para diagnósticos *in vitro*.
 - b) Las entregas de vacunas contra el SARS-CoV-2 autorizadas por la Comisión Europea.
 - c) Las prestaciones de servicios de transporte, almacenamiento y distribución relacionados con las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias, previstas en las letras a) y b) anteriores.

Las normas que establecieron este tipo impositivo y las prórrogas anteriores a esta señalaban que las operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas, previsión que no se recoge en el actual Real Decreto-Ley 20/2022, por lo que se facturarán al tipo impositivo del 0 %, conociendo que generan el derecho a deducir.

En cuanto al tipo del recargo de equivalencia aplicable a las entregas de los bienes, durante el ámbito temporal que concluye el 30 de junio de 2023, será el 0 %.

6.5. Algunas consideraciones sobre la nueva aplicación de los tipos impositivos

6.5.1. Reducción en beneficio del consumidor en el caso de aceites de oliva, pastas alimenticias y productos o bienes incluidos en el artículo 91.Dos.1.º de la LIVA

En el artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022 se establece la minoración del tipo impositivo para determinados productos de alimentación del 10 al 5 % y del 4 al 0 %, recogándose

en el apartado tercero una regla que hasta ahora no había sido adoptada por el legislador en situaciones análogas. De hecho, esta previsión no resulta de aplicación a otros supuestos de minoración de cuotas soportadas que han sido aprobadas a lo largo del ejercicio o en un tiempo cercano a la norma que ahora la contiene, por lo que no se aplicará respecto a los tipos impositivos reducidos de la energía eléctrica, gas natural, briquetas o pellets procedentes de la biomasa, madera para leña, o compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, lo que no se comprende si tenemos en cuenta las finalidades por las que se minoraron los tipos.

De acuerdo con este apartado tercero la reducción del tipo impositivo aplicable a aceites de oliva y pastas alimenticias así como a los productos básicos de alimentación que se citan en el artículo 91.Dos.1.1.º de la LIVA beneficiará íntegramente al consumidor. La imperatividad con la que se redacta el apartado plantea diversas dudas sobre su aplicación, pues en primer lugar puede suponer que implica necesariamente una minoración del precio de los productos de forma que a partir del 1 de enero de 2023 el consumidor final debería abonar un precio de los mismos incluido el IVA (al 5 o al 0 %) inferior al que abonaba el día inmediato anterior a la entrada en vigor del real decreto-ley, o bien puede plantearse entre otras hipótesis en qué medida puede trasladarse al consumidor final un incremento de los precios que tengan los sujetos pasivos en el proceso de producción, transformación o comercialización de los bienes pues no cabe duda de que pueden darse incrementos de estos precios debido a la inflación actual.

Continúa el apartado señalado que el importe de la reducción no puede dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos. Tampoco aquí se indica que se considera a estos efectos incrementar el margen citado, pues puede estimarse que se refiere al porcentaje de beneficio, lo que implicará que no incrementándose el mismo sí pueden adicionarse los nuevos costes de producción, transformación o comercialización siempre que no se modifique ese porcentaje; sin que se especifique si esta medida solo afecta al último eslabón de la cadena o a todos los participantes en ella.

Por otro lado, parece el legislador motivar a quienes forman parte de la cadena de producción y comercio de los bienes a adoptar compromisos frente a los consumidores si bien con estos solo se relacionan los empresarios del último eslabón de la cadena, esto es, quienes comercian con los bienes y los ponen a disposición de los consumidores finales. Nótese que en el apartado no se alude directamente ni a empresarios o profesionales ni a sujetos pasivos del impuesto, lo que supone un alejamiento de esta regla del carácter tributario que supone la minoración de los tipos impositivos. De esta forma se indica que la medida se adopta sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiciten los sectores afectados, por responsabilidad social, declaración genérica de intenciones con difícil encaje en la asunción de obligaciones directas por los empresarios o profesionales.

Se trata de una medida que no tiene naturaleza tributaria ni queda integrada en la LIVA, como no podía ser de otra forma, ya que en este impuesto la formación de la base imponible parte del precio o contraprestación tal como señala el artículo 78.Uno, ni la Directiva IVA fija precios o contraprestaciones limitadas. Debe tenerse en cuenta que el Real Decreto-Ley 20/2022 no modifica expresamente ningún precepto de la LIVA, ni cita que la redacción de tal o cual artículo de esta ley queda redactado en la forma que se indica en el real decreto-ley, lo que permite al legislador incluir medidas como la que ahora se cita que no tiene sustantividad tributaria, planteándose así la compatibilidad de esta medida con la norma tributaria e incluso con los principios rectores del sistema común del impuesto que se establecen en la Directiva IVA.

Desde un punto de vista tributario no se comprende una medida de esta naturaleza, ni tiene efectos en cuanto a la responsabilidad fiscal de los sujetos pasivos, pues ni existe una conducta tipificada como infracción tributaria como consecuencia de su incumplimiento, ni tampoco puede exigirse a los sujetos pasivos una repercusión distinta a la que hayan efectuado o la determinación de una u otra base imponible. Así, fijados los nuevos tipos impositivos, los sujetos pasivos deben aplicarlos y el que no concurren las circunstancias previstas en este apartado tercero no supone que los sujetos pasivos deban aplicar el tipo impositivo previsto en la LIVA (del 10 % o del 4 %) ni puede exigirse su ingreso a los sujetos pasivos proveedores de los bienes, pues como se ha indicado no existe previsión tributaria al respecto ni podría incluirse a la vista del sistema común del impuesto que rige en la Unión.

Finalmente, se pretende por el legislador establecer mecanismos de control que aseguren la efectividad de la medida tomada. Así esta efectividad se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, sin precisar cómo es este sistema ni el órgano o ente encargado de la misma, que no podría estar encuadrado entre los órganos tributarios pues ello plantearía notables problemas de legalidad.

Termina el legislador con un recordatorio, pues establece que las medidas que puedan adoptarse son independientes de las actuaciones que corresponda realizar a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en el ámbito de sus funciones, cuyo análisis queda al margen de este comentario sobre novedades fiscales en el IVA.

En definitiva, se reitera que no se está ante una medida tributaria enmarcada en el ámbito de la LIVA, ni tampoco en el de la LGT, no recogiendo infracción o responsabilidad tributaria que pueda exigirse al sujeto pasivo cuando se aleje de las circunstancias previstas en este apartado tercero.

Hay que señalar finalmente que esta obligación recae sobre todo empresario o profesional, aunque no se cite expresamente por el precepto la expresión «sujetos pasivos del IVA», lo que implicará que todos los sujetos pasivos que vendan al consumidor final deben tener en cuenta esta regla no tributaria y trasladar al precio de los productos la minoración

de la cuota de IVA, se aplique el régimen general del impuesto o alguno de los regímenes especiales del IVA, esencialmente el del recargo de equivalencia, de forma que deberán asumir esta obligación legal.

6.5.2. Ejecuciones de obra que dan lugar a la producción de los bienes respecto de los que se ha minorado el tipo impositivo

En el artículo 95.Tres de la LIVA se establece que se aplicarán también los tipos impositivos reducidos del 10 o del 4 % a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con el artículo 11 de la ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en el número 1 del apartado Uno y en el número 1 del apartado Dos, donde se establecen los bienes a los que resultan aplicables los anteriores tipos impositivos reducidos⁶⁹.

La problemática que suscita la aplicación de esta regla en relación con las modificaciones de los tipos impositivos que se han examinado puede resultar compleja y también perjudicial para los sujetos pasivos afectados por los nuevos tipos, aunque solo sea desde el punto de vista financiero⁷⁰.

El precepto se refiere a los dos tipos reducidos que se reconocen en los apartados primero y segundo, esto es, el 10 y el 4 %, pero no a otros tipos impositivos, y el legislador no ha establecido previsión alguna sobre esta cuestión que ahora se trata.

Debemos distinguir varios grupos de bienes a estos efectos. Por un lado, aquel en el que se incluyen los bienes que han pasado del tipo general a un tipo reducido, o del tipo reducido del 10 al 4 %. En este grupo se encuentran, por ejemplo, las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, que tributaban al 10 % y ahora lo hacen al 4 %, al suprimirse la letra b) del número 6.º del apartado Uno.1 y añadirse un número 7.º al apartado Dos.1, del artículo 91.

A las prestaciones de servicios consistentes en ejecuciones de obra que tengan por resultado inmediato la obtención de estos bienes se les aplicará el tipo reducido del 4 %, de acuerdo con el apartado tercero del artículo 91.

⁶⁹ En este sentido se pronuncia la DGT, entre otras, en las Consultas V1397/2008, de 4 de julio (NFC030815), y V1616/2020, de 26 de mayo (NFC076526).

⁷⁰ La consecuencia es que los sujetos pasivos pueden verse en la situación de repercutir un tipo impositivo más bajo que el que soportan por los servicios que reciben y estar abocados a un resultado a compensar o a devolver, con el coste financiero que ello les puede suponer.

En un segundo grupo se integrarán todos los nuevos tipos impositivos creados como son el 5 %⁷¹ o el 0 %⁷², a los que no se hace referencia alguna en el apartado tercero del artículo 91 pues este, como se acaba de señalar, afecta exclusivamente a servicios relacionados con bienes de los apartados Uno.1 y Dos.1 para aplicarles el mismo tipo impositivo a los servicios que a los bienes obtenidos, de forma que el sujeto pasivo no sufra un perjuicio financiero cuando encarga la ejecución de obra respecto de los productos con los que comercia, siendo esta la finalidad de establecer una regla como la que analiza.

Siendo este el fin de la regla, hubiera resultado lógica una previsión análoga respecto de los bienes que han visto minorado el tipo impositivo para que no exista duda alguna en la aplicación de la regla, siendo deseable que la DGT se pronuncie inmediatamente sobre esta cuestión.

Si tenemos en cuenta esta finalidad y los términos recogidos en el apartado tercero, una interpretación favorable a los intereses de los sectores económicos afectados, podría considerar que como esta regla se aplica a las ejecuciones de obra que tienen por objeto inmediato la obtención de alguno de los bienes señalados en los apartados Uno.1 y Dos.1, y como el legislador no ha modificado estos apartados, pues tan solo establece la aplicación de unos nuevos tipos impositivos a unos bienes durante un periodo⁷³, estos bienes siguen citándose en los referidos apartados, por lo que seguirán aplicándose los tipos reducidos, aunque sean mayores que los establecidos por las normas que hemos examinado, a las ejecuciones de obra para obtener los bienes.

Así, a las ejecuciones de obra que tengan por objeto bienes que durante el primer semestre de 2023 tributan al tipo del 5 %, y que conforme al artículo 91.Uno.1.1.º tributan al 10 %, se les aplicará este último tipo y no el del 5 %, por lo que el empresario que comercie con estos bienes y encargue su ejecución siendo esta una prestación de servicios repercutirá al 5 % y soportará al 10 %. Lo mismo ocurrirá con los tipos del 4 % que ahora se reducen al 0 %.

Al margen de un análisis más exhaustivo sobre la adecuación de la regla del apartado tercero a la Directiva IVA, puede sustentarse la anterior tesis, si bien frente a esta interpreta-

⁷¹ Como la electricidad, el gas natural, briquetas y pellets procedentes de la biomasa, madera para leña o la electricidad, que tributaban al 21 % y ahora tributan al 5 %; o el aceite de oliva y la pasta alimenticia que tributaban al 10 % y ahora lo hacen al 5 %.

⁷² Es el caso de los donativos en las condiciones señaladas en el apartado cuarto del artículo 91, que antes podían tributar al tipo general o a los reducidos del 10 o del 4 % y ahora tributan al 0 %; los productos básicos de alimentación, que tributaban al tipo del 4 % y ahora al 0 %.

⁷³ Es lo que se indica, por ejemplo, en el Real Decreto-Ley 20/2022, que en ningún momento cita el artículo 91 de la LIVA ni se indica que se modifica el precepto, señalando exclusivamente que durante un periodo se aplica bien el tipo del 5 %, bien el del 0 %.

ción y como se ha señalado anteriormente, la aplicación de los tipos impositivos reducidos debe ser interpretada restrictivamente por lo que podría considerarse que las prestaciones de servicios consistentes en ejecuciones de obra que tengan por resultado inmediato la obtención de estos bienes quedan excluidos del apartado tercero, y por ello los sujetos pasivos que comercien con estos bienes repercutirán el tipo reducido del 5 o del 0 %, pero soportarán el tipo general del 21 % por las ejecuciones de obra que encarguen que tengan por resultado la obtención de los bienes, lo que resulta cuestionable si tenemos en cuenta la estructura del artículo.

En cuanto al nuevo tipo del 0 % que ha sido recogido expresamente en el apartado cuarto es difícil sustentar la postura anterior, pues aquí está claro que en el apartado tercero ni se cita este nuevo tipo ni tampoco al apartado cuarto, por lo que en este caso sí resultaría aplicable el tipo general a las ejecuciones de obra, a pesar de que en muchas ocasiones la producción de los bienes por parte del sujeto pasivo se realiza a los tipos del apartado tercero, pues se desconoce en ese momento que se vayan a destinar a las entregas a las que alude el apartado cuarto del artículo 91; por lo que, en definitiva, el tipo general será la regla residual.

6.5.3. Responsabilidad en el incumplimiento de los nuevos tipos impositivos

Al margen de cuanto se ha expuesto sobre el apartado tercero del artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022, surge una cuestión que no tiene efectos en todos los supuestos de minoración de los tipos impositivos, sino exclusivamente en algunos de ellos, en los que el tipo impositivo se fija en función del destino que se va a dar a los bienes que se entregan.

Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso del nuevo tipo impositivo del 0 % para entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines generales que desarrollen de acuerdo con el artículo 3.1.º de esta ley. En este caso el tipo se fija en función de la afectación del bien a estos fines.

A diferencia de otros supuestos recogidos en el artículo 91⁷⁴, en este caso no se exige acreditación alguna por parte del destinatario frente al proveedor del bien respecto al cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para aplicar el tipo reducido del 0 %, lo que puede dar lugar a cierta complejidad en la aplicación de del tipo impositivo y en la exigencia de responsabilidades.

⁷⁴ Es el caso del artículo 91.Uno.2.10.º, o del artículo 91.Dos.1.6.º, respecto de los que esta norma establece la previsión de acreditar por parte del destinatario unas condiciones específicas, que desarrollan los artículos 26 y 26 bis del RIVA.

Sin perjuicio de la dificultad en acreditar la existencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo que entrega el bien al tipo del 0 %, debe recordarse el supuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 87.Uno de la LIVA, al establecer que adquieren esta por la deuda tributaria que corresponde satisfacer al sujeto pasivo y la sanción que pueda proceder los destinatarios de las operaciones, en este caso las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002, que mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. La no inclusión de previsión alguna respecto a la exigencia del cumplimiento de alguna condición por parte del destinatario puede llevar consigo una dificultad excesiva en la aplicación del supuesto previsto en el citado artículo 87.Uno.

También podría considerarse que la conducta del destinatario incurre en la infracción cometida en el artículo 170.Dos.2.º de la LIVA, si bien la circunstancia apuntada anteriormente puede dificultar también la concurrencia del tipo infractor que exige una acción u omisión culposa o dolosa en la repercusión incorrecta del tipo cuando el destinatario no tiene derecho a deducción total de las cuotas soportadas.

En menor o casi nula medida resultará de aplicación lo expuesto para el resto de los nuevos tipos impositivos, pues su fijación es objetiva, sin tener en cuenta el destino. Por ello puede resultar despreciable, y aunque alguna entrega haga referencia al uso de la misma, como es el caso de la madera para leña, resulta complicada la aplicación de las apreciaciones que se han efectuado en los párrafos anteriores.

6.6. Tipo impositivo y devengo del impuesto

El tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo del impuesto⁷⁵ y este hecho genera situaciones paradójicas si se realizan pagos anticipados en las operaciones sujetas al IVA, de tal manera que el tipo aplicado a los pagos anticipados puede ser diferente al que se aplique una vez realizada la operación, esto es, cuando se produce efectivamente el hecho imponible. Sin embargo, no debe regularizarse la tributación de los pagos anticipados cuando tiene lugar la entrega del bien o la prestación del servicio.

Ahora bien, algunas modificaciones aprobadas por el legislador pueden suponer un perjuicio a los empresarios o profesionales en algunos casos, esencialmente respecto de los bienes básicos de alimentación que se han reducido del 10 al 5 % o del 4 al 0 %. Se ha indicado que el precio final percibido del consumidor por el proveedor inmediato que le vende

⁷⁵ Así lo recuerda el TEAC en Resolución de 24 de junio de 1998 (RG 291/1997) y la DGT en las Consultas V0062/2010, de 19 de enero (NFC037185); V0603/2010, de 26 de marzo (NFC037485); V1056/2010 (NFC037798) y V1057/2010 (NFC037795), de 19 de mayo; V2601/2011, de 2 de noviembre (NFC042890), y V0088/2012, de 20 de enero (NFC043475).

el bien debe reflejar la bajada impositiva. Si nos encontramos ante sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, puede comprenderse mejor el problema que ahora se plantea. En ocasiones estos empresarios habrán adquirido los productos que transmiten en el primer trimestre antes del 31 de diciembre de 2022 por lo que habrán soportado no solo el tipo impositivo vigente en el momento del devengo –que se produce a más tardar en la fecha indicada, aunque la factura se emita ya en 2023– superior al vigente en 2023, sino también un tipo de recargo de equivalencia del 1,5 o del 0,5 %. En tanto en este régimen especial los sujetos pasivos no generan el derecho a deducir, si añadimos que en el precio final debe reflejar la minoración de la cuota impositiva, puede comprobarse como estos pequeños comerciantes sufren una situación perjudicial respecto del resto de empresarios o profesionales del sector de la alimentación por cuanto el legislador no ha previsto excepción alguna a las reglas que se han fijado actualmente para los tipos impositivos de productos básicos de alimentación. Habrán soportado un tipo impositivo que no pueden deducir, pero tienen la obligación de trasladar al precio del producto la bajada del mismo⁷⁶ y además abonan a sus proveedores un recargo de equivalencia, que tampoco pueden deducirse y trasladar vía precio al consumidor final.

6.7. Facturación de las operaciones acogidas a los nuevos tipos impositivos reducidos

Las reglas aplicables a la facturación de todas las operaciones que se han visto alteradas por las minoraciones de tipos impositivos no se han visto afectadas en cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales, por lo que deberemos aplicar lo dispuesto en el Reglamento de Facturación, debiendo explicitarse en las facturas, sean ordinarias o simplificadas, el tipo impositivo aplicado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la norma anterior. De esta manera, si el tipo impositivo es del 0 %, deberá reflejarse de esta forma en la factura, no indicándose que estemos ante una operación exenta, pues ello no se corresponde con la naturaleza de la operación.

⁷⁶ Cuando un comerciante en recargo de equivalencia efectúa la entrega de un bien que sea un producto alimenticio de los señalados en el Real Decreto-Ley 20/2020, la operación está sujeta y no exenta, lo que puede comprobarse exigiendo la correspondiente factura, en la que no deberá figurar repercusión alguna; por ello los precios de venta al público se publicitan por estos empresarios con IVA incluido, debiendo ahora minorar estos precios como consecuencia del apartado tercero del artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022.



6.8. Cuadro resumen sobre tipos impositivos

Operación: entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias	Tipo impositivo	Recargo de equivalencia	Vigencia	
			Inicio	Final
Energía eléctrica	5 %	–	1-7-2022	31-12-2023
Gas natural	5 %	–	1-10-2022	31-12-2023
Briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera de leña	5 %	0,62 %	1-10-2022	31-12-2023
Aceites de oliva y de semillas	5 %	0,62 % (nota 2)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 1)
Pastas alimenticias	5 %	0,62 % (nota 2)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 1)
Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales	4 %	0,5 %	1-1-2023	Vigencia indefinida
Mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del RDL 34/2020, de 17 de noviembre	4 %	0,5 %	1-1-2023	30-6-2023
Entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha ley	0 %	–	10-4-2022	Vigencia indefinida
Pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)





Operación: entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias	Tipo impositivo	Recargo de equivalencia	Vigencia	
			Inicio	Final
▲				
Harinas panificables	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)
Leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)
Quesos	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)
Huevos	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)
Frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y disposiciones de desarrollo	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)
Productos sanitarios para diagnóstico <i>in vitro</i> del SARS-CoV-2 que sean conformes con los requisitos establecidos en la Directiva 98/79/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico <i>in vitro</i> o en el Reglamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios para diagnóstico <i>in vitro</i> y por el que se derogan la Directiva 98/79/CE y la Decisión 2010/227/UE de la Comisión y el Real Decreto 1662/2000, de 29 de septiembre, sobre productos sanitarios para diagnósticos <i>in vitro</i> .	0 %	0 %	1-1-2023	30-6-2023
Vacunas contra el SARS-CoV-2 autorizadas por la Comisión Europea	0 %	0 %	1-1-2023	30-6-2023





Operación: prestaciones de servicios	Tipo impositivo	Vigencia	
		Inicio	Final
▲ Prestaciones de servicios de transporte, almacenamiento y distribución relacionados con las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias, previstas en las letras a) y b) anteriores	0 %	1-1-2023	30-6-2023
Nota 1. El tipo será del 10 % a partir del 1 de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 %.			
Nota 2. En el caso de concurrir las circunstancias previstas en la nota 1, el recargo de equivalencia será del 1,4 %, si bien de acuerdo con el Real Decreto-Ley 1/2023 puede interpretarse que sigue siendo el 0,62 % hasta el 30 de junio.			
Nota 3. El tipo será del 4 % a partir del 1 de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 %.			
Nota 4. En el caso de concurrir las circunstancias previstas en la nota 3, el recargo de equivalencia será del 0,5 %.			

7. Regímenes especiales del IVA

7.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión

Es ya una cuestión recurrente que el legislador retrase el momento en que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regímenes por razón del volumen de sus operaciones.

Al margen de otras razones que pueda tener el legislador para prorrogar el régimen existente, la Ley de Presupuestos para 2023 vuelve a mantener los límites existentes en los últimos ejercicios, esta vez con fundamento en «establecer un marco normativo estable que permita a los pequeños autónomos» continuar aplicando el régimen especial, evitando «un incremento en sus obligaciones formales y de facturación» estableciéndose un plazo adicional de renuncia.

Así, el artículo 79 de la Ley de Presupuestos para 2023 modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2023 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado Dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado Dos del artículo 124 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

De esta forma, respecto del régimen especial simplificado, y por la causa anterior, quedarán excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2022 supere cualquiera de los siguientes importes: a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales. b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por la orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.
- Si en el año 2022 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.
- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, ex-

cluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2022 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2022 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

- Las normas reguladoras del IRPF y del IVA establecen una plena identidad en la tributación por los regímenes de estimación directa y simplificado. En este sentido, debe recordarse que las causas de exclusión de ambos regímenes no son coincidentes de forma absoluta y, por ello, la exclusión del régimen de estimación objetiva conlleva la del régimen simplificado, pasando a tributar por estimación directa en IRPF y en régimen general por IVA.

Ejemplo 8

Si una persona física acogida al régimen de estimación objetiva de IRPF expide facturas a destinatarios empresarios o profesionales por importe superior a 75.000 euros en 2022 (este límite se mantiene también para 2023), de acuerdo con el artículo 31.1.3.^a, letra a'), párrafo tercero, de la LIRPF («el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales»), quedará excluido de este régimen en 2023 y, si aplica el régimen simplificado de IVA, aunque en este no existe esta causa de exclusión, también quedará excluido del mismo, pasando a tributar en régimen general en 2023, ya que el artículo 122.Dos.4.º de la LIVA impide que siga tributando por el régimen simplificado.

En relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, quedarán excluidos del régimen:

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2022 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2022 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.
- Debe recordarse: 1) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.Dos.3.º de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a), del RIVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2022. 2) También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas,

distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2022, un importe de 250.000 euros (si bien no se ha modificado este precepto para ajustarlo a los límites anteriores, debe interpretarse en la forma expuesta).

7.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia

La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 del RIVA, en su artículo 6 permite ejercitar la renuncia al mismo para el año 2023 desde el 1 al 31 de diciembre, si bien se entiende efectuada también cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del 2023 aplicando el régimen general y, en caso de inicio de la actividad, también se considera realizada cuando la primera declaración que debe presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

Por su parte para el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, el artículo 43, al remitir al artículo 33, ambos del RIVA, establecen un sistema análogo de renuncia.

En la disposición transitoria sexta de la Ley de Presupuestos para 2023 se modifican los plazos anteriores, de forma que:

- El plazo de renunciaciones y su revocación, que deben surtir efectos para el año 2023, abarcará desde el 25 de diciembre de 2022 hasta el 31 de enero de 2023.
- Las renunciaciones y revocaciones presentadas desde el 1 al 24 de diciembre se entenderán presentadas en periodo hábil, surtiendo efectos; si bien los sujetos pasivos podrán modificar su opción en el plazo anterior comprendido entre el 25 de diciembre de 2022 y el 31 de enero de 2023.

7.3. Régimen especial simplificado. Módulos.

Varias son las precisiones por efectuar en relación con la determinación de los módulos aplicables al régimen simplificado de IVA:

- a) Poco debe apuntarse de la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, que mantiene la estructura de la orden para el año 2022, y mantiene, para 2023, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

b) Se prevén las siguientes medidas excepcionales:

1. Se establecen porcentajes especiales para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en 2023 en las actividades de servicios de cría, guarda y engorde de aves (0,06625) y de actividad de apicultura (0,070).
2. Se mantiene para 2023 la reducción del 20 % del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca. Esta reducción se tendrá en cuenta tanto para el cálculo de la cuota trimestral como de la anual.

8. Régimen fiscal aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» y final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)

8.1. «XXXVII Copa América Barcelona»

En la disposición final trigésima sexta de la Ley de Presupuestos para 2023 se aprueba un régimen específico aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona».

Por lo que se refiere al IVA, las medidas incluidas son las que a continuación se exponen.

8.1.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)

En el artículo 119 bis de la LIVA se regula el régimen especial de devoluciones a los empresarios no establecidos en la Unión (a estos efectos hemos de equiparar los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla con los establecidos en la Unión, por lo que no se les aplica este art. 119 bis). Se exige para proceder a la devolución el requisito de reciprocidad en el Estado tercero donde se encuentre establecido el solicitante (lo que ocurre en muy pocos casos a tenor de los reconocimientos de esta reciprocidad otorgados por la DGT).

Pues bien, se recoge un beneficio puntual referido a esta devolución y el requisito citados, como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de este evento, de forma que no se exigirá el requisito de reciprocidad, previsto en el artículo 119 bis.2.º de la LIVA.

La devolución se efectuará, por tanto, a todo empresario no establecido en el territorio de la Unión, aun cuando no existe reciprocidad con la inmensa mayoría de Estados terce-

ros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con este evento, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

Ejemplo 9

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto español) adquiere bienes muebles a un empresario de Teruel que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en el acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona», para ser consumidos en el lugar de celebración ubicado en Barcelona. Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Teruel, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

Solución

La venta efectuada por el empresario de Teruel estará sujeta y no exenta, localizándose de acuerdo con el artículo 68.Uno de la LIVA en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que repercutirá IVA español al empresario de Estados Unidos, por la totalidad de las ventas efectuadas. Las ventas efectuadas por el empresario de Estados Unidos están también sujetas y no exentas, ya que se localizan en el mismo territorio en virtud de la regla anterior. No obstante, como el empresario de Estados Unidos no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto español los sujetos pasivos por inversión en todos los casos serán los empresarios españoles adquirentes.

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas estos últimos eventos, salvo que nos encontremos ante alguna de las excepciones previstas en el artículo 119.Uno.3.º de la LIVA.

Frente al régimen fiscal que se estableció en normas anteriores para acontecimientos de análoga naturaleza, ahora no se prevé regla especial en cuanto al nombramiento de representante del empresario o profesional no establecido en la Unión, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 bis.Uno.1.º, deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del impuesto español.

8.1.2. Reglas relativas a los periodos de liquidación

Si la previsión anterior se refería a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, la que ahora se examina afectan a todos los empresarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

Se establecen las siguientes normas específicas que parten de la premisa de que los empresarios o profesionales no establecidos se han dado de alta como tales ante la Administración tributaria española pasando a dar cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación, etc., aun cuando no estén establecidos (cualquier empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto puede darse de alta en el censo de empresarios o profesionales dando cumplimiento a sus obligaciones fiscales frente al fisco español) y, por tanto, no solicitan la devolución por la vía de los artículos 119 y 119 bis de la LIVA:

- Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con el acontecimiento tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

De la redacción de la norma no queda claro si este sistema de devolución comprenderá solo las cuotas relacionadas o afectas al evento deportivo, o comprenderá también el resto de las cuotas soportadas, si bien resulta lógico considerar que se refiera exclusivamente a las primeras, a pesar de que no se especifica con claridad como cumplen estos empresarios sus obligaciones de autoliquidación, por lo que seguidamente se expone.

- Para los empresarios o profesionales anteriores, el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Si deben presentar este tipo de autoliquidación es lógico considerar que declaran todas las cuotas soportadas por lo que la gestión para obtener solo la devolución de las cuotas afectas a los eventos deportivos tendrá una cierta complejidad, dado que los modelos de autoliquidación no diferencian y admitir una devolución del total de las cuotas soportadas implicaría un beneficio que excede la finalidad por la que se crean este sistema.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al mes de julio se presentarán durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores; y la correspondiente al último periodo del año (mes de diciembre) deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

Lo anterior resulta también aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas residentes en España constituidas con

motivo del acontecimiento por la entidad organizadora del mismo o por los equipos participantes, incluyendo los establecimientos permanentes que estas entidades tengan en el territorio de aplicación del impuesto español.

No hace referencia la norma al sistema de suministro inmediato de información (SII), pero debe entenderse que lo anterior no determinará la obligación para los empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, salvo que concurren las circunstancias previstas en el artículo 71.3 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.

8.1.3. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)

Se prevén también determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con el artículo 251 del Código Aduanero de la Unión las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo del acontecimiento, que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal, podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 10 años desde su vinculación al mismo, con arreglo a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del citado artículo.

Pues bien, en materia de IVA, en concordancia con el régimen aduanero anterior, se prevé que respecto a las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, a que se alude en el párrafo anterior, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA, esto es, les resultará de aplicación las exenciones previstas en el citado precepto.

8.1.4. Transferencias intracomunitarias (art. 9, número 3.º, letra g), LIVA)

En el artículo 9, número 3.º, de la LIVA se regulan los supuestos de autoconsumo o transferencia intracomunitaria, que se asimilan a entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes, esto es, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Las letras a) a h) de este número 3.º recogen supuestos excluidos de este concepto que da lugar al hecho imponible intracomunitario de IVA. En la letra g) se especifica que no constituirá transferencia intracomunitaria la utilización temporal de los bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo pasa a ser de 10 años, de acuerdo con lo que se ha señalado en el subepígrafe anterior sobre exención de bienes incluidos en el régimen de importación temporal.

8.1.5. Cláusula de utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos de la LIVA

En el artículo 70.Dos de la LIVA se recoge una norma de conflicto de localización para determinadas prestaciones de servicios que tiene como elemento esencial la utilización o explotación efectivas del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español. Se trata de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en este territorio para destinatarios que radican fuera del territorio de la Unión y, siempre que su utilización o explotación efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto y se trate de los servicios que enumera este apartado Dos, se localizarán en el citado territorio, por tanto, alejadas de las reglas especiales que se establecen en los artículos 69 y 70.Uno.

Esta regla establecida en el artículo 70.Dos la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración del acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora del acontecimiento por los equipos participantes y estén relacionadas con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

Debe tenerse en cuenta que este artículo 70.Dos ha sido objeto de reforma por la Ley de Presupuestos para 2023, en la forma expuesta anteriormente, reduciéndose de forma notoria el ámbito de aplicación objetiva de los servicios a los que se aplicará este punto de conexión cuando estemos ante prestaciones de servicios B2B.

Ejemplo 10

De acuerdo con el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte, cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto español, se localizarán en este último territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en el evento deportivo, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.Dos, no quedan sujetas estas operaciones al IVA español.

Tampoco se localizarán en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de publicidad, de apoyo a la gestión, de asesoramiento en los diversos ámbitos, y cualquier otro servicio

citados en el artículo 69.Dos (con la excepción de seguros y operaciones de capitalización y financieras), si son prestados por una sociedad española que es creada por la entidad organizadora del evento y que, por ejemplo, va a tener los derechos de retransmisión de los eventos cediendo esta sociedad los derechos a una entidad establecida fuera de la Unión. Esta prestación no tributará en el territorio de aplicación del impuesto, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el territorio de aplicación del impuesto español, no por lo dispuesto en el artículo 70.Dos, sino con base en la regla general de localización de los servicios B2B del artículo 69.Uno.1.º.

8.2. Final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)

El Real Decreto-Ley 3/2022, de 1 de marzo, de medidas para la mejora de la sostenibilidad del transporte de mercancías por carretera y del funcionamiento de la cadena logística, establece en la disposición adicional sexta un régimen fiscal aplicable a este acontecimiento que ya se celebró en mayo de 2022, análogo al que se ha expuesto para el supuesto anterior, con las siguientes diferencias:

8.2.1. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)

El artículo 164.Uno de la LIVA enumera las obligaciones exigidas a los sujetos pasivos del impuesto, entre las que se recoge en el número 7.º la de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley cuando los sujetos pasivos no estén establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Unión.

El beneficio fiscal que tendrán estos empresarios cuando sean sujetos pasivos por operaciones vinculadas al evento deportivo citado es que no precisarán nombrar el representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA; lo que implica también la exclusión de nombrar representante para solicitar la devolución de las cuotas soportadas a través del régimen del artículo 119 bis de la LIVA, implicando con ello la eliminación de los dos requisitos esenciales adicionales que se exigían en este procedimiento de devolución, equiparándose así estos empresarios con los establecidos en la Unión.

8.2.2. Libros registro de IVA

Al igual que en el acontecimiento anterior el periodo de liquidación coincidirá con el mes anterior. Ello no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.

9. Obligaciones de los sujetos pasivos

9.1. Liquidación del impuesto en importaciones

El artículo 167 de la LIVA se refiere a la liquidación del impuesto, recogiendo en su apartado segundo las especialidades en materia de importaciones. Es en este apartado donde se incluyen dos novedades en la Ley de Presupuestos para 2023, con vigencia a partir del 1 de enero de 2023:

- La primera de ellas es una mera corrección técnica, pues debió acometerse esta reforma en el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, por el que se estableció el nuevo régimen de las ventas a distancia y el comercio electrónico. En las importaciones el IVA se liquida en la forma prevista en la legislación aduanera para los derechos aduaneros; regla esta que siempre se ha reconocido en la LIVA dada la vinculación del hecho imponible del IVA con los derechos aduaneros. Se añade ahora que también puede liquidarse en la forma prevista en el artículo 167 bis. Este precepto se modificó ampliamente con el real decreto-ley citado para recoger una modalidad de declaración y pago del IVA en las importaciones cuando los empresarios o profesionales no opten por la aplicación del régimen de importación⁷⁷, y ahora se reconoce que también puede liquidarse el IVA a las importaciones por el sistema previsto en este precepto, siempre condicionado al cumplimiento de los requisitos previstos en él.
- El artículo 179 del CAU establece, previa solicitud, que las autoridades aduaneras puedan autorizar a una persona (operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras) a presentar en la aduana competente del lugar en el que esa persona está establecida una declaración en aduana relativa a las mercancías que se presenten en otra aduana, pudiendo eximirse del requisito de autorización cuando la declaración en aduana y las mercancías se presenten en aduana bajo responsabilidad de una sola autoridad aduanera. Ambas aduanas, la de presentación de la declaración y aquella en la que se presentan las mercancías deben intercambiar la información necesaria para comprobar la declaración y el levante de las mercancías.

La LIVA no reconocía expresamente en su articulado esta importante regla del CAU, y se hace ahora incorporando un nuevo párrafo al apartado segundo del artículo 167, de forma que cuando la declaración aduanera se presente en otro Estado miembro conforme al artículo 179 del CAU, la Administración liquidará el

⁷⁷ Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros previsto en la sección 4.^a, artículos 163 quinquies a 163 octovicies, del capítulo XI (régimenes especiales a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios) del título IX de la LIVA, dedicado a los regímenes especiales en el IVA.

IVA con base en la información recibida de la aduana del Estado miembro donde se haya presentado la declaración.

9.2. Liquidación del IVA en los supuestos del artículo 19.5.º, párrafo segundo, de la LIVA

El anexo sexto de la LIVA regula la liquidación de las operaciones asimiladas a importaciones en el supuesto previsto en el artículo 19.5.º, párrafo segundo, precepto este último que también se ha modificado por la Ley de Presupuestos para 2023 y que se ha examinado en el apartado 2.3.2 («Operaciones asimiladas a importaciones») de estos comentarios a las novedades en el IVA. Se refiere este precepto a que el cese de las situaciones a que se alude en el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 da lugar a la liquidación del impuesto en los términos expuesto en este anexo sexto de la LIVA cuando se trate de determinados productos como estaño, cobre, zinc, níquel, aluminio, plomo, indio, planta y platino, paladio y rodio.

Como no podía ser de otra forma, se ajustan los términos utilizados en la norma a los se recogen en el CAU y ahora en los artículos 19.5.º, 23 y 24 de la LIVA, de forma que se sustituyen los términos «áreas», «entrada», «salida» y «abandono» por el de «situaciones», «colocación», «cese» o «ultimación», respectivamente.

10. Facturación electrónica

La facturación electrónica va implantándose cada vez más en las relaciones comerciales sean entre empresarios o con destinatarios que no tengan esta condición. Basta considerar en este sentido el camino emprendido por el legislador de la Unión en materia de facturación electrónica en el denominado paquete «IVA en la era digital»⁷⁸.

⁷⁸ Se trata de un paquete de medidas que ha visto la luz a principios de diciembre de 2022 con propuestas de modificación de la Directiva IVA así como de los reglamentos ejecutivos dictados en desarrollos de la misma. Se pretende con ello modernizar y hacer que el sistema del IVA en la Unión funcione mejor para las empresas y sea más resistente al fraude adoptando y promoviendo la digitalización, teniendo por objeto también abordar los retos en el ámbito del impuesto planteados por el desarrollo de la economía de plataformas. El nuevo sistema introduce información digital en tiempo real a efectos del IVA basada en la facturación electrónica que proporcionará a los Estados miembros información necesaria para intensificar la lucha contra el fraude, reduciendo los costes administrativos y de cumplimiento para los empresarios. Garantiza este paquete de medida que los sistemas nacionales converjan en toda la Unión, allanando el camino para que los Estados miembros que deseen establecer sistemas nacionales de información digital para el comercio nacional. Las propuestas aprobadas son las siguientes: COM(2022) 701 final, referida a la modificación de la Directiva IVA, COM(2022) 703 final, relativa al Reglamento 904/2010 y COM(2022) 704 final, que modifica el Reglamento 282/2011. La previsión es que las normas europeas sean aprobadas

El legislador nacional había adoptado ya algunas medidas sobre facturación electrónica y mediante Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas da una redacción al artículo 2 bis –factura electrónica en el sector privado– de la Ley 56/20027, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de Información⁷⁹.

Hasta ahora, conforme a este precepto, se establecía un régimen para la facturación electrónica en el sector privado respecto de empresas prestadoras de servicios al público en general de especial trascendencia económica y que operaban en determinados sectores económicos como el de comunicaciones electrónicas, servicios financieros, suministro de agua, de gas y eléctrico, agencias de viaje, transporte de viajeros y algunas actividades de comercio al por menor recogidos en el artículo 1.2 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista.

El legislador español da un paso más en la expansión de la facturación electrónica, adelantándose en buena medida a lo que el legislador de la Unión aprobará próximamente, aunque ello no evite una nueva reforma legislativa como consecuencia de la normativa europea, de manera que se amplía el ámbito de aplicación de la facturación electrónica.

La finalidad de esta nueva regulación es la de configurar la factura electrónica como un instrumento útil para reducir los costes de transacción del tráfico mercantil y facilitar el acceso a la información sobre los plazos de pago entre las empresas en términos del legislador. Para apoyar la medida obligatoria entre empresarios, en la Agenda Digital 2025 y en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia se proponen programas de subvenciones para permitir la adquisición e implantación masiva de soluciones de digitalización, en particular el «Programa Digital Toolkit»; de forma que las empresas identifiquen sus necesidades de digitalización, entre las que se comprenden las de facturación electrónica, y podrán obtener una subvención que utilizarán en la contratación en el mercado de productos o servicios de facturación electrónica, asegurando su efectiva implantación.

Aun cuando las novedades se refieren fundamentalmente a la exigencia de facturación electrónica entre empresarios, se realiza un análisis completo de este artículo 2 bis, a fin de tener una visión del conjunto de obligaciones en materia de facturación electrónica por parte de los empresarios o profesionales.

10.1. Facturación entre empresarios. Ámbito de aplicación

La obligación de expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios o profesionales se extiende a todos ellos, de manera que

a lo largo de 2023 debiendo ser objeto de transposición de forma escalada antes de 1 de enero de 2024, 1 de enero de 2025 y 1 de enero de 2026.

⁷⁹ Este precepto había sido incluido por Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

en las relaciones B2B la facturación deberá ser siempre electrónica. Dado que la norma no define el concepto de empresario o profesional, sería conveniente que cuando menos en el desarrollo reglamentario se estableciera con mayor precisión esta noción, si bien en principio remite al Reglamento de Facturación, esto es, la obligación se circunscribe a las operaciones comprendidas dentro del desarrollo de la actividad empresarial o profesional que realicen los empresarios o profesionales, tengan esta condición en virtud de la normativa reguladora del IVA o sean contribuyentes del IRPF y del impuesto sobre sociedades y realicen actividades económicas. Como este Reglamento de Facturación hace referencia en su artículo 1, párrafo segundo, a otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales que están obligadas a expedir y conservar factura en los términos que se indican en dicho reglamento, estas personas no quedan sujetas a esta obligación, en tanto no tienen la condición de empresarios o profesionales. Por otro lado, los contribuyentes de la imposición directa en tanto realicen operaciones al margen de su actividades económicas o profesionales no están obligados a emitir factura, ni que el documento que expidan sea electrónico.

Aun cuando no se especifica de forma clara que se apliquen exclusivamente a la facturación electrónica entre empresarios o profesionales, las siguientes condiciones resultan de aplicación a este ámbito de la norma:

- Interconexión e interoperabilidad. Las soluciones tecnológicas y plataformas ofrecidas por empresas proveedoras de servicios de facturación electrónica a los empresarios o profesionales deben garantizar su interconexión e interoperabilidad gratuitas.

De la misma forma, las soluciones y plataformas de facturación electrónica propias de las empresas emisoras y receptoras deben cumplir los mismos criterios de interconexión e interoperabilidad gratuita con el resto de soluciones de facturación electrónica.

- No imposición por el destinatario de un sistema informático concreto. El receptor de la factura no puede obligar a su emisor a la utilización de una solución, plataforma o proveedor de servicios de facturación electrónica predeterminado.
- Desarrollo reglamentario. El precepto remite a la norma reglamentaria la regulación de la acreditación de la interconexión y la interoperabilidad de las plataformas.

10.2. Facturación de empresas suministradoras de servicio a destinatarios particulares

La Ley 56/2007 establece ya medidas en relación con la facturación electrónica entre las empresas y el sector público, mientras que el artículo 2 bis de esta ley las recoge para las relaciones entre determinadas empresas prestadoras de servicios y los particulares.

De esta forma las empresas prestadoras de los servicios que se citan deben expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente, sin que se establezca por tanto la obligatoriedad de exigir este tratamiento por parte de las proveedoras, quienes solo puede hacer uso de esta forma de facturación cuando el cliente particular así lo acepte.

El deber se refiere a todas las empresas proveedoras de los servicios que a continuación se indican, cualquiera que sea el tamaño de su plantilla o el volumen anual de operaciones.

Llama la atención que, siendo la obligación de facturación una exigencia que tiene una íntima relación con el IVA, el legislador no adecue la redacción de este precepto a la normativa del IVA, pues alude en todo momento a empresas prestadoras de servicios, cuando algunas de las operaciones a las que se refiere son entregas de bienes a efectos del IVA⁸⁰, por lo que debería referirse a empresas proveedoras de bienes y prestadoras de servicios.

Estas operaciones son las siguientes:

- Servicios de comunicaciones electrónicas a consumidores, en los términos de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones.
- Servicios financieros destinados a consumidores, que incluirán los servicios bancarios, de crédito o de pago, los servicios de inversión, las operaciones de seguros privados, los planes de pensiones y la actividad de mediación de seguros.
- Servicios de suministro de agua a consumidores, definidos en su normativa específica.
- Servicios de suministro de gas al por menor, conforme a la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.
- Servicios de suministro eléctrico a consumidores finales, de acuerdo con el título III de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.
- Servicios de agencias de viaje, conforme al Real Decreto 271/1998, de 25 de marzo, por el que se regula el ejercicio de las actividades propias de las agencias de viaje. Solo estarán obligadas a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.
- Servicios de transporte de viajeros por carretera, ferrocarril, por vía marítima, o por vía aérea, de acuerdo con su normativa específica. Solo estarán obligados los empresarios a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

⁸⁰ Debe recordarse que conforme al artículo 8 de la LIVA, el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía tienen la consideración de bienes.

- Actividades de comercio al por menor, en los términos del artículo 1.2 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista y en su normativa de desarrollo. Se considera a estos efectos comercio minorista aquella actividad desarrollada profesionalmente con ánimo de lucro consistente en ofertar la venta de cualquier clase de artículos a los destinatarios finales de los mismos, utilizando o no un establecimiento. Las personas comerciantes minoristas solo estarán obligadas a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

Si bien el marco de aplicación subjetivo es el señalado, el Gobierno puede ampliarlo a empresas o entidades que no presten al público en general servicios de especial trascendencia económica en los casos en que se considere que deban tener una interlocución telemática con sus clientes o usuarios, por la naturaleza de los servicios que prestan, y emitan un número elevado de facturas. Esta autorización no es, por tanto, una facultad ilimitada, pues la norma acota sobremanera los términos en que el Gobierno puede ampliar este marco subjetivo.

Se imponen varias obligaciones adicionales al conjunto de las empresas antes citadas, como son:

1. Deberán facilitar acceso a los programas necesarios para que los usuarios puedan leer, copiar, descargar e imprimir la factura electrónica de forma gratuita sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello.
2. Deben habilitar procedimientos sencillos y gratuitos para que los usuarios puedan revocar el consentimiento dado a la recepción de facturas electrónicas en cualquier momento.
3. El artículo 2.1, letra b), de la Ley 56/2007 exige a las empresas que prestan servicios al público en general de especial trascendencia económica el deber de facilitar a sus usuarios un medio seguro de interlocución telemática que les permita la realización, entre otras, de la actividad de consulta de sus datos de cliente, que incluirán la información sobre su historial de facturación de, al menos, los últimos tres años y el contrato suscrito, incluidas las condiciones generales si las hubiere. Pues bien, este periodo no se ve alterado porque el cliente haya resuelto su contrato con la empresa o revocado su consentimiento para recibir facturas electrónicas, y tampoco caduca por esta causa su derecho a acceder a las facturas emitidas con anterioridad.

Finalmente se establece un régimen sancionador para las empresas que incumplan estas condiciones caracterizado por las siguientes notas:

- a) Se tipifica como infracción la conducta consistente en no ofrecer a los usuarios la posibilidad de recibir facturas electrónicas o no permitan el acceso de las perso-

nas que han dejado de ser clientes a sus facturas, cuando estén obligadas a ello. La infracción se sancionará con apercibimiento o multa de hasta 10.000 euros, determinándose y graduándose conforme a los criterios establecidos en el artículo 19.2 de la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza.

- b) Se tipifica también como infracción el incumplimiento de las demás condiciones previstas en el artículo 2.1 de la Ley 56/2007, referidas a otros aspectos distintos de la factura electrónica, como es la contratación electrónica, la consulta de datos por el cliente, la presentación de quejas o el ejercicio del derecho de acceso, rectificación, cancelación y oposición de la normativa reguladora de protección de datos de carácter general. La sanción es la misma que la citada en la letra anterior.

Llama la atención la cuantía máxima de la sanción a imponer, cuando estamos en ocasiones ante sectores económicos cuyas empresas tienen un volumen altísimo de operaciones de este tipo.

- c) El órgano competente para imponer las sanciones es la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial.

Quede claro que este régimen de infracciones y sanciones es independiente del previsto en la LGT, en concreto en su artículo 201, donde se recogen como infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, estableciéndose un régimen sancionador que en general es más gravoso que el expuesto anteriormente.

10.3. Otros aspectos del contenido de esta obligación

Las obligaciones de facturación electrónica están sujetas además a las siguientes condiciones:

- Cumplimiento de la normativa sobre facturación. Las facturas electrónicas expedidas de acuerdo con las condiciones expuestas deben cumplir, en todo caso, lo dispuesto en la normativa específica sobre facturación. Por lo que se refiere a la materia tributaria, deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el Reglamento de Facturación.
- Garantía de la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros. El artículo 29.2 j) de la LGT establece la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables,

de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. En correspondencia con este precepto, se recuerda en el artículo 2 bis de la Ley 56/2007 que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que gestionen los procesos de facturación y conserven las facturas electrónicas deberán respetar los requisitos fijados en el precepto de la LGT.

- Plazo para solicitar copia de factura por parte de los destinatarios. Los destinatarios podrán solicitar copia de las facturas electrónicas sin incurrir en costes adicionales durante un plazo de cuatro años desde su emisión, por lo que transcurrido dicho plazo podrá exigirse por parte del emisor una contraprestación. En el artículo 14 del Reglamento de Facturación se regula el régimen legal de los duplicados de las facturas, considerando que únicamente serán admisibles en los supuestos de pérdida del original por cualquier causa y cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios⁸¹. Si bien no se establece un plazo para solicitar el duplicado de la factura, debe entenderse que la acción encaminada a obtener el documento puede ejercitarse en cualquier momento anterior a la conclusión del plazo de caducidad que tiene el destinatario para ejercitar el derecho a deducir si se trata de un empresario o profesional⁸² o para ejercitar el derecho o la acción a la que afectar el documento tratándose de cualquier destinatario.

10.4. Entrada en vigor de la reforma

Dos son las cuestiones que afectan a la entrada en vigor de esta reforma, recogidas en la disposición final octava de la Ley 18/2022:

- a) La Directiva IVA establece que el uso de la factura electrónica está condicionada a su aceptación por el receptor, considerando como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones fijadas por la norma de la Unión⁸³, sin que se distinga en función de su condición de empresario o profesional o no, mientras que nuestro legislador pretende que sea

⁸¹ En este caso debe consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

⁸² Este es el criterio mantenido por el TEAC desde la Resolución de 19 de junio de 2002 (RG1890/1999 -NFJ012538-). Véase Longás Lafuente (2003).

⁸³ Artículos 218 y 232.

obligatoria en el caso de las operaciones B2B. Aun cuando, como se ha señalado anteriormente, la Unión camina en la misma dirección, en estos momentos la reforma española supone una excepción a la regla de la Directiva IVA, por lo que su entrada en vigor se encuentra supeditada a la obtención de la excepción de la Unión, en los términos fijados en la Directiva IVA.

- b) Se ha señalado también que el precepto legal exige de un desarrollo reglamentario que viene contenido en la disposición final séptima por lo que se prevén dos plazos de entrada en vigor:
1. Para los empresarios o profesionales cuya facturación anual sea superior a 8.000.000 de euros, la obligación de facturación electrónica B2B entrará en vigor al año de aprobarse el desarrollo reglamentario.
 2. Para el resto de empresarios y profesionales las obligaciones sobre facturación electrónica entrarán en vigor a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.

El desarrollo reglamentario al que alude la norma debe efectuarse en el plazo de seis meses a contar desde el 29 de septiembre de 2022, para lo que se abrirá un periodo de exposición pública del reglamento regulador de la factura electrónica, finalizando por tanto el 28 de marzo de 2023 este plazo, en que deberían estar publicadas las normas reglamentarias de desarrollo; siendo los Ministerios de Asuntos Económicos y Transformación Digital y de Hacienda y Función Pública, en el ámbito de sus competencias, los que determinarán los requisitos técnicos y de información a incluir en la factura electrónica con el objeto de verificar la fecha de pago y obtener los periodos medios de pago, los requisitos de interoperabilidad mínima entre los prestadores de soluciones tecnológicas de facturas electrónicas, y los requisitos de seguridad, control y estandarización de los dispositivos y sistemas informáticos que generen los documentos.

Debe advertirse que este desarrollo reglamentario exigirá una modificación del Reglamento de Facturación. De acuerdo con este, por factura electrónica se entiende aquella factura que se ajusta a lo establecido en esta norma y que ha sido expedida y recibida en formato electrónico, estando condicionada su expedición a que el destinatario haya dado su consentimiento⁸⁴. Desde el punto de vista tributario, teniendo en cuenta de que estamos ante la transposición del Derecho de la Unión, el legislador debe ajustarse a los dictados de este y no puede excederse en la exigencia de condiciones que no han sido previstas por la Directiva IVA, con las excepciones que se permiten y, en su caso, con la autorización de la Unión. Por ello, la inclusión en la factura de información que no es exigida por la Directiva IVA puede plantear un conflicto con el Derecho de la Unión cuando no vaya acompañada de la correspondiente autorización.

⁸⁴ Artículo 9 que se ajusta a los preceptos de la Directiva IVA antes señalados.

11. Modelos de autoliquidación o declarativos relativos al IVA

11.1. Modelo 369, «IVA. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes»

Por la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, se aprobó el modelo 369 que presentan los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única, esto es, a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores y prestaciones de servicios, estableciéndose en los artículos 163 noniesdecies, apartado uno, letra c) (régimen exterior de la Unión), 163 noniesdecies, apartado Uno, letra c) (régimen de la Unión) y 163 duovicies, apartado Uno, letra c) (régimen de importación), la obligación por parte de los empresarios o profesionales acogidos a estos regímenes especiales de presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA.

La Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, define el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradas en la gestión recaudatoria encomendada a este ente, definiéndose las condiciones para la recepción de ingresos mediante transferencia bancaria, y se establecía como destino necesario de la transferencia una cuenta de titularidad de la AEAT abierta en una entidad de crédito colaboradora en la gestión recaudatoria estatal, en sustitución de la cuenta en el Banco de España, ampliándose la información que debe acompañar a la transferencia para la correcta imputación del pago.

El modelo 369 quedó excluido del procedimiento general de pago por transferencia regulado en la resolución anterior, por lo que resultaba procedente la adaptación del modelo a este procedimiento, lo que se hace a través de la Orden HPF/493/2022, de 30 de mayo.

Para ello se modifica el artículo 7.2 de la Orden HC/610/2021, modificándose el procedimiento a seguir en los supuestos en los que el empresario o profesional no establecido en la Unión esté acogido al Régimen exterior de la Unión o al Régimen de la Unión y no pueda efectuar el pago por el procedimiento general previsto en el apartado 1, por no disponer de cuenta bancaria en alguna de las entidades colaboradas de la AEAT.

11.2. Modelos 303 y 322

La Orden HFP/1124/2022, de 18 de noviembre, modifica los modelos de autoliquidación 303 y 322 de autoliquidación individual y mensual del IVA, recogidos respectivamen-

te en la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, y la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre.

Los nuevos modelos de autoliquidación se presentarán respecto de los periodos trimestrales o mensuales que comienzan el 1 de enero de 2023.

Como se ha señalado a lo largo de estos comentarios a las novedades en IVA se han creado nuevos tipos impositivos del IVA del 5 % y del 0 %. Los modelos 303 y 322 no estaban diseñados para la declaración individualizada de estos nuevos tipos impositivos, por lo que la modificación que se aprueba ahora prevé estas novedades, además de recoger algunas rectificaciones técnicas de los modelos. En este sentido, las modificaciones más trascendentes son las siguientes:

- En el apartado de «Liquidación (3)», régimen general, IVA devengado, se recogen las nuevas casillas para declarar las operaciones al tipo del 0 % (casillas 150, 151 y 152) y del 5 % (casillas 153, 154 y 155).

Aun cuando no se especifique como se declara, deberemos tener en cuenta:

- a) En cuanto a las operaciones de IVA que consistan en AIB, cualquiera que sea el tipo impositivo, incluido el del 0 %, el IVA devengado se declarará en las casillas 10 y 11.
 - b) Respecto del IVA soportado deducible, por las operaciones que tributan al 0 % no habrá cuota soportada, por lo que no deberán declararse. Respecto de las que tributan al tipo del 5 % se incluirán en las casillas 28 y siguientes, en donde no se distingue en función del tipo impositivo en el modelo 303.
 - c) El IVA soportado deducible tendrá un tratamiento análogo, pues si las operaciones tributan al 0 % no habrá cuota soportada y, en otro caso, cualquiera que sea el tipo, se reflejarán en las casillas 36 y 37 o 38 y 39 en función de si es gasto corriente o bienes de inversión.
- En el mismo apartado y con objeto de adecuar los modelos 303 y 322 que recogían tres casillas para declarar el recargo de equivalencia con el modelo 390 que recogía cuatro (el último para los productos sujetos a impuestos especiales correspondientes a tabacos), se añade una nueva fila de casillas. Ahora bien, el modelo nace ya con análogos problemas a los que planteaba con anterioridad pues se ha establecido en una norma posterior un nuevo tipo de recargo de equivalencia, el 0,625 %, para determinados bienes (aceites de oliva y pastas alimenticias), sin que se haya previsto este nuevo tipo en el modelo. De ahí que pueda considerarse que, hasta la aprobación de un nuevo modelo el recargo del 0, 0,5 y 0,62 % se declarará en las casillas 16, 17 y 18; el del 1,4 %, en las casillas 19, 20 y 21; el del 5,20 %, en las casillas 22, 23 y 24, de forma que el recargo del 1,75 % se reserva a las casillas 156, 157 y 158.

- En el apartado referido a «Liquidación» del modelo 303, se incluye una casilla para individualizar los resultados de las autoliquidaciones previas cuando se presentan autoliquidaciones complementarias.
- En el modelo 303 se incorpora la opción de pago en entidad colaboradora mediante documento de ingreso para aquellos sujetos pasivos diferentes a los previstos en el artículo 2 a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

11.3. Modelo 309

La Orden HFP/1245/2022, de 14 de diciembre, modifica el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA, aprobado por la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, para adaptarla a los nuevos tipos impositivos.

Este modelo 309 no preveía el nuevo tipo impositivo del 5 %, por lo que resultaba precisa su modificación, a fin de recoger ahora las operaciones sujetas al impuesto al nuevo tipo impositivo, aprovechando la ocasión para cambiar el diseño del modelo, como es la delimitación de apartados numerados y su titulación (Identificación (1), Devengo (2), Transmitednte (3), Adjudicatario (4), etc.). La novedad radica en incluir en el apartado «Liquidación (8)» las casillas 25, 26 y 27, para incluir el nuevo tipo impositivo del 5 %.

11.4. Modelo 390

Es modificado por la Orden HFP/1124/2022, en buena medida para recoger las mismas modificaciones que las comentadas respecto del modelo 303, como es la inclusión de nuevos tipos impositivos y exigirá una nueva modificación para presentarlo respecto del periodo 2023.

12. Conciertos económicos con el País Vasco y Navarra

12.1. Modificaciones en el Concierto Económico con la comunidad autónoma del País Vasco

Por la Ley 1/2022, de 8 de febrero, con entrada en vigor el 10 de febrero, se modifica el Concierto Económico con el País Vasco en lo que respecta al IVA, encaminada a reco-

ger el tratamiento del comercio electrónico transfronterizo, de forma que se trasladan a las normas forales en el marco del Concierto Económico la reforma operada en 2021 en el ámbito estatal correspondiente a los regímenes de ventanilla única; estableciéndose las siguientes novedades:

a) Exacción del impuesto. Respecto a la exacción del IVA correspondiente al régimen de la Unión⁸⁵ y al régimen de importación⁸⁶, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, se establece ahora en el apartado Siete del artículo 27 que, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la diputación foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes, de acuerdo con las reglas generales para el conjunto de empresarios previstas en el artículo 29.Seis del Concierto:

- La exacción corresponderá a la Administración del Estado si esta tiene competencia exclusiva para inspeccionar a los sujetos pasivos, o a las diputaciones forales si son las que tienen atribuida esta competencia.
- Si los sujetos pasivos tributan en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en el territorio común y vasco, entonces la exacción corresponderá al Estado cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en territorio común; y si tienen el domicilio fiscal en territorio vasco la exacción corresponderá a las diputaciones forales. Como la exacción se atribuye a la Administración que tienen la competencia inspectora, debe recordarse que existe una regla especial, de forma que si en el ejercicio anterior los sujetos pasivos han realizado en el territorio común o foral en el que no tienen su domicilio fiscal en el ejercicio actual el 75 % o más de sus operaciones o el 100 % en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, la inspección del ejercicio actual corresponde a la Administración común o foral en la que se hubiera efectuado el porcentaje citado de operaciones, por lo que se atribuye también a la misma la exacción del impuesto recaudado por estos regímenes especiales, ya que la norma expresamente la asigna a la Administración que tienen la competencia para inspeccionar.

⁸⁵ Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.

⁸⁶ Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

- b) Designación de intermediario. En el caso de aplicar el régimen de importación, si el sujeto pasivo ha designado intermediario, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la de las diputaciones forales, de acuerdo con quien ostente la competencia para inspeccionar al intermediario, de acuerdo también con las reglas generales previstas en el artículo 29. Seis del Concierato.
- c) Cumplimiento de las obligaciones formales en el supuesto de los regímenes de la Unión y de importación. Cuando la exacción del IVA corresponda a las diputaciones forales, los empresarios o profesionales que se acojan a dichos regímenes especiales cumplirán ante la diputación foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones, en virtud de la atribución de la recaudación a una u otra Administración de acuerdo con las reglas generales previstas en el Concierato.

Las reglas anteriores se refieren a empresarios o profesionales y en su caso los intermediarios que tengan su domicilio fiscal en el territorio de aplicación del impuesto español, bien sea en territorio común o en el foral.

Como puede observarse no se alude al régimen exterior a la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, por lo que la gestión del mismo se efectuará por la Administración del Estado y el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales por parte de los sujetos pasivos se realizará ante dicha Administración.

De otra parte, en cuanto a los otros regímenes de la Unión y de importación, nada se alude tampoco a la recaudación que corresponda con operaciones realizadas por los empresarios o profesionales que se acojan a cualquiera de los tres previstos en la norma cuando el Estado miembro de identificación no sea España, pero el hecho imponible se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que en este caso la recaudación corresponderá a la Administración del Estado, a quien será remitida por las Administraciones de los restantes Estados miembros.

12.2. Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra

La Ley 22/2022, de 19 de octubre, modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, sobre el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, incluyendo a efectos del IVA las siguientes modificaciones:

- a) Se eleva de 7 a 10 millones de euros, la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refiere el artículo 33 del Convenio, relativo a la exacción del IVA, de

forma que corresponde a Navarra la exacción del impuesto de los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros, pero tengan su domicilio fiscal en Navarra y de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de 10 millones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de 10 millones tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

- b) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando estas tengan la condición de sujeto pasivo por realizar las mencionadas operaciones, la exacción corresponderá al Estado.
- c) También corresponde al Estado, en todo caso, la devolución de las cuotas soportadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto español.
- d) Se establecen reglas análogas a las examinadas para el Concierto con el País Vasco respecto de los regímenes especiales de ventanilla única, dando por reproducidos los comentarios expuestos anteriormente.
- e) Se da nueva redacción a las reglas que determinan la competencia para inspeccionar, reflejadas en el punto 7.º del artículo 34 del Convenio, si bien la modificación meramente refleja la competencia de los órganos competentes de territorio común, en vez de Administración del Estado que figuraba en la redacción anterior.
- f) Se añade ahora que las actuaciones inspectoras, que deben ajustarse a las normativas de las Administraciones competentes, conforme a las reglas de atribución de competencias del artículo 34, «surtirán efectos frente a ambas Administraciones incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas».
- g) Es importante el reconocimiento que ahora se hace respecto a la obtención de información por parte de las Administraciones común y foral. De esta forma, la Administración tributaria que no ostente la competencia inspectora podrá realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que pudieran afectar al cálculo de su proporción de volumen de operaciones, con independencia de dónde se han entendido realizadas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que en ningún caso estas actuaciones puedan suponer la realización de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración que no dispone de competencia inspectora. La redacción de esta regla puede plantear diversas cuestiones en relación con la eficacia y validez de estas actuaciones y su incorporación al procedimiento de comprobación seguido por la Administración competente.

- h) Al igual que con el País Vasco cuando la exacción del impuesto corresponda a la comunidad foral, en los regímenes especiales de ventanilla única antes citados y según los términos previstos en el apartado Doce del artículo 33, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a dichos regímenes especiales, cumplirán ante la comunidad foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones.

Además de los comentarios que se han efectuado respecto del Concierto con el País Vasco que deben trasladarse a este también, se plantea adicionalmente la cuestión de la entrada en vigor de las modificaciones que afectan a los artículos 33.1, 33.2, 33.4 y 34.7, que se han apuntado en las letras a), e) y f) anteriores, esto es, el incremento del umbral de volumen de operaciones y las competencias inspectoras entre el Estado y Navarra. De acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria quinta del Convenio, a la que se da nueva redacción, estas modificaciones resultarán de aplicación a los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, reconociendo así la retroactividad de las modificaciones. La redacción del resto de las modificaciones entrará en vigor al día siguiente de la publicación en el Boletín, esto es, el 21 de octubre.

La cuestión que surge de esta retroactividad es que nos podemos encontrar con situaciones en las que un sujeto pasivo que ha tributado durante el ejercicio 2022 a ambas Administraciones debe dejar de hacerlo con la entrada en vigor del nuevo texto y tributar exclusivamente a una sola de las Administraciones durante este ejercicio 2022.

Al margen de los flujos monetarios que puedan producirse entre la Administración del Estado y la de Navarra, existirán sujetos pasivos de Navarra que dejarán de tributar retroactivamente a la Administración del Estado, debiendo ingresar todo el saldo resultante de IVA a la comunidad foral de Navarra. Asimismo, sujetos pasivos del territorio común dejarán de tributar retroactivamente a la comunidad foral de Navarra debiendo ingresar el saldo resultante de IVA a la Administración del Estado. Para este segundo caso, el porcentaje que deberán figurar en la casilla 65 («Atribuible a la Administración del Estado» del apartado «Resultado» de la página 3 del modelo de autoliquidación 303) será del 100 %; mientras que en la casilla 68 («Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Haciendas Forales. Resultado de la regularización anual») deberá figurar «0 euros», al no corresponder a la comunidad foral importe alguno.



Referencias bibliográficas

Longás Lafuente, A. (2003). El repercutido en el IVA y el plazo que tiene para reca-bar del repercurso la factura o documento que permita el ejercicio de la deducción del impuesto soportado. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 240, 181-190.

Longás Lafuente, A. (2021). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para

2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 5-48.

Longás Lafuente, A. (2022). *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*. Tomo I. CEF.

Antonio Longás Lafuente. Técnico de Administración General. Interventor del Estado. Inspector de Hacienda del Estado. Autor de diversas publicaciones en materia de Derecho Administrativo, Derecho Presupuestario y Derecho Tributario. Ha participado como ponente en cursos, ponencias, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (Universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados especializados en las materias anteriormente indicadas. <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>

Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (UAB)

Académico correspondiente de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (RAJLE) (España)

josemiguel.martinez-carrasco@uab.cat | <https://orcid.org/0000-0003-4539-654X>

Extracto

El ordenamiento jurídico tributario español contiene medidas de blindaje del interés recaudatorio de la Hacienda Pública frente a los intentos de deslocalización indiscriminada por personas físicas. Y, en concreto, respecto de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas con una elevada capacidad económica contributiva, expresada en la tenencia de valores financieros reveladores de la misma.

En opinión del autor, la regulación y exigencia de gravámenes de salida constituye, se quiera o no, una restricción que distorsiona el libre movimiento de capitales y de empresas y el principio de libertad de establecimiento.

Los gravámenes de salida previstos en el ordenamiento tributario español restringen la libre competencia y la expansión de las empresas. La consecuencia inmediata de su existencia es ahuyentar a grandes contribuyentes corporativos y a inversores internacionales, disuadiéndoles o frenándoles en su deseo de establecer su residencia fiscal en España. Efecto a todas luces, contraproducente.

Palabras clave: gravámenes de salida; personas físicas.

Recibido: 22-10-2022 / Aceptado: 15-11-2022 / Revisado: 03-01-2023 / Publicado: 05-03-2023

Cómo citar: Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2023). Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 103-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18579>



Exit taxes about physical people in the Spanish tax law, in the conventional law and community law

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Abstract

The Spanish tax law contains measures to shield the collection interest of the Public Treasury against indiscriminate relocation attempts by individuals. And, specifically, with respect to those taxpayers of the income tax of individuals with a high economic capacity to contribute expressed in the holding of revealing financial values of the same.

In the author's opinion, whether you like it or not, the regulation and requirement of exit taxes constitutes a restriction that distorts the free movement of capital and companies and the principle of freedom of establishment.

The exit taxes provided for in the Spanish tax system restrict free competition and the expansion of companies. The immediate consequence of its existence is to drive away large corporate taxpayers and international investors, dissuading or stopping them from establishing their tax residence in Spain. Effect to all lights, counterproductive.

Keywords: exit taxes; physical persons.

Received: 22-10-2022 / Accepted: 15-11-2022 / Review: 03-01-2023 / Published: 05-03-2023

Citation: Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2023). Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 103-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18579>

Sumario

1. Introducción
2. Residencia fiscal en España de una persona física. Pérdida de la condición de contribuyente del IRPF
3. Consecuencias genéricas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado: regla especial de imputación temporal de rentas
 - 3.1. Idea general
 - 3.2. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado miembro de la UE
 - 3.3. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado no miembro de la UE
4. Consecuencias específicas del cambio de residencia fiscal por una persona física titular de un patrimonio financiero de España a otro Estado: gravamen de salida
 - 4.1. Idea general
 - 4.2. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal
 - 4.2.1. Circunstancias subjetivas
 - 4.2.2. Circunstancias objetivas
 - 4.3. Cálculo de la ganancia patrimonial afluída por traslado de residencia fiscal
 - 4.4. Integración en la base imponible e imputación temporal de las ganancias patrimoniales
 - 4.5. Pérdidas patrimoniales por cambio de residencia fiscal
 - 4.6. Aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a las ganancias patrimoniales derivadas del cambio de residencia fiscal por el contribuyente del IRPF por motivos laborales u otras causas
 - 4.7. Recuperación de la condición de contribuyente del IRPF. Efectos
 - 4.8. Devolución del gravamen de salida
 - 4.9. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a un Estado miembro de la UE o del EEE o a otro Estado
 - 4.10. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a una jurisdicción no cooperativa
 - 4.11. Gravamen de salida en el caso de trabajadores desplazados a territorio español
5. Consecuencias específicas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado en el régimen fiscal especial de canje de valores, fusión y escisión del impuesto sobre sociedades: gravamen de salida
 - 5.1. Idea general
 - 5.2. Mecanismo de aplicación del gravamen de salida
 - 5.3. Compatibilidad con el gravamen de salida previsto en la LIRPF



6. Supuesto de doble imposición por las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de capital financiero en el nuevo Estado de residencia fiscal
 - 6.1. Planteamiento
 - 6.2. El artículo 24.4 del texto refundido de la Ley del IRNR
 - 6.3. El Modelo de Convenio de la OCDE y la doble imposición por gravamen de salida de una persona física. Alternativas y soluciones
 7. Derecho comunitario: normativa y jurisprudencia sobre los impuestos de salida
 - 7.1. Posicionamiento de la Comisión Europea respecto a los gravámenes de salida
 - 7.2. Doctrina jurisprudencial del TJUE
 - 7.2.1. Idea general
 - 7.2.2. Principales sentencias dictadas por el TJUE en la materia
 8. Cómo mitigar el *exit tax*
 9. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción¹

En la actualidad, en un contexto de política tributaria claramente al alza en la imposición sobre los titulares de grandes patrimonios y perceptores de elevadas rentas de capital, no resulta nada extraño que a más de uno de los contribuyentes sobre los que recae –y recaerá en el futuro inmediato– la presión fiscal «justa y progresiva socialmente» proclamada a los cuatro vientos por el Ejecutivo que nos gobierna², se le haya ocurrido la idea de *tomar el olivo*³. Esto es, huir del suelo hispano-ibérico e insular español hacia tierras foráneas que ofrezcan un tratamiento fiscal más confortable y liviano, menos ácido y agreste. Es decir, y a su parecer, «más justo con su bolsillo»⁴.

¹ Este estudio está enmarcado dentro del proyecto de investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación llamado «Medidas legales y fiscales para el mantenimiento de las empresas» (PID 2019-106501GB-I00). Universidad Oberta de Catalunya (UOC). El autor es miembro investigador de dicho proyecto.

² Así lo declaró en rueda de prensa en el Palacio de la Moncloa, en los últimos días de septiembre de 2022, la titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la sazón doña María Jesús Montero Cuadrado, en la presentación del conjunto de medidas fiscales elaboradas por el Gobierno y finalmente aprobadas por las Cortes Generales en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre de 2022).

³ Este es el caso, entre otros, del multimillonario Peter Thiel, fundador de Paypal (método de pago en línea que permite a sus usuarios comprar, vender y enviar dinero por internet), a quien se le ocurrió la pintoresca idea de crear una isla-estado propia en el Pacífico para no tener que pagar impuestos y escapar de la, según su criterio, excesiva y limitadora regulación de los Estados Unidos de América.

⁴ Sin embargo, también se da el caso contrario. El grupo internacional denominado *Millonaires for Humanity* lo constituyen poco más de un centenar de personas físicas titulares de enormes fortunas de diversos países que no ven con malos ojos contribuir con un impuesto global sobre la riqueza para «combatir la pobreza y la crisis climática» y avanzar en la consecución de «los objetivos de desarrollo de Naciones Unidas». *In tax we trust* («confiamos en los impuestos») es su divisa.

Pero aquella persona física (verbigracia, un empresario o un inversor con capital que desea colocar parte o todo su dinero en el extranjero) que piense cambiar su residencia fiscal de España a otro país deberá ponderar serenamente la conveniencia y oportunidad de su decisión, por las consecuencias fiscales que tal cambio pueda implicar.

En efecto, el contribuyente con rentas elevadas que, con alegría y ligereza, pretenda obtener residencia fiscal en otro país para disfrutar de ventajas tributarias, económicas y financieras deberá hacer frente al llamado «impuesto de salida»⁵ o, en lengua inglesa, *exit tax*. Es una cláusula de cierre prevista en el ordenamiento tributario español⁶ que opera como un gravamen disuasorio y recaudatorio, a modo de bloque u obstáculo de contención frente a traslados o deslocalizaciones que socaven el volumen recaudatorio de la Hacienda Pública española. Se trata de preservar la potestad tributaria del Estado «saliente» (donde la persona física tiene su residencia fiscal) frente a la potestad impositiva del Estado receptor (donde la persona física va a tener su nueva residencia fiscal).

Con arreglo a lo expuesto, resulta obvio que, visto el panorama actual, el gravamen de salida adquiere de nuevo una relevancia destacada en la decisión de deslocalización de las personas físicas.

No habrá problema para la persona física cuyo cambio de residencia fiscal fuera de España obedezca a desplazamientos temporales ineludibles para cumplir con un contrato de trabajo muy bien gratificado, estudios de los hijos o la realización de un máster o de un posgrado en el extranjero.

Hasta ahí bien. Pero, en el resto de los casos, no le resultará fácil a nuestro contribuyente cambiar de residencia fiscal, ya que son varias las cláusulas de cierre, las medidas de choque, en definitiva, los gravámenes de salida que el legislador prevé en nuestro ordenamiento tributario.

⁵ En nuestra opinión, es más adecuado utilizar el término «gravamen» al de impuesto de salida. El supuesto impuesto de salida ya está incluido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), constituyendo aquel un gravamen adicional a este, regulado por idéntica normativa legal y reglamentaria. Pero en ningún caso es una figura tributaria de naturaleza impositiva autónoma y distinta al IRPF.

En puridad, el gravamen de salida es una exacción sobre unas rentas pendientes de obtención, o no percibidas efectivamente, pero latentes, por una persona física que pretende trasladar su residencia fiscal fuera de España, lo que coincide plenamente con el sujeto pasivo y con el hecho y objeto imposables del IRPF.

⁶ Los gravámenes de salida se prevén en otros muchos Estados de nuestro entorno, no obstante, presentan serias dudas sobre el respeto a algún principio básico de fiscalidad internacional y del propio derecho comunitario europeo, convirtiéndose en medidas extraterritoriales potencialmente perturbadoras del poder tributario de otras jurisdicciones, y posiblemente vulneradoras de los principios comunitarios de libre circulación de personas y de libertad de establecimiento.

En concreto, la Administración tributaria española, siempre al quite, estará muy atenta a si el Estado o territorio al que el contribuyente desplaza su residencia es un paraíso fiscal (la conocida «cuarentena fiscal»⁷ del art. 8.2 Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –LIRPF–). Aplicará así unas reglas temporales de imputación especiales si la persona física cambia su residencia a otro Estado y existen rentas ya devengadas, pero aún pendientes de percibir de manera efectiva (art. 14.3 LIRPF). Si es una persona física que dispone de una amplia cartera de acciones y/o participaciones sociales en entidades (art. 95 bis LIRPF). Y, finalmente, si la persona física realiza una operación de canje de valores (art. 80.4 Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–) o una operación de fusión y escisión (art. 81.3 LIS) aplicará una tributación especial a la sociedad y al socio, amén del gravamen de salida que impondrá a este último. Y, en el ejercicio legítimo de su potestad impositiva en el ámbito de aplicación espacial o territorial del IRPF, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), celosa al máximo de su potestad recaudatoria fundada en la protección del interés público, exigirá al contribuyente los precitados mecanismos antielusión y los varios gravámenes de salida que se analizarán en este estudio.

La Directiva 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016 (modificada por la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017) fue objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico tributario, si bien de manera parcial y tardía. En efecto, la incorporación de la norma comunitaria referida se produjo mediante el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, respecto a las asimetrías híbridas y a través la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, respecto a las novedades en transparencia fiscal internacional e imposición de salida (*exit taxes*).

A continuación, se examinarán, primero, los efectos generales del cambio de residencia fiscal de una persona física de España a otro Estado. Para ello habrá que distinguir si el Estado en el que se pretende fijar la residencia fiscal es un Estado no miembro de la Unión Europea (UE), es decir, un país tercero. Y, por otro lado, si el Estado de destino es un Estado miembro de la UE.

En segundo lugar, se analizarán las consecuencias del traslado fuera de territorio español de la residencia fiscal de una persona física que sea titular de un patrimonio financiero cuantioso cuyo valor haya experimentado un incremento durante décadas. Al respecto, se puede adelantar ya que la venta de las acciones o participaciones sociales por dicho contribuyente no quedará libre del pago del IRPF por la sola circunstancia de que ya no

⁷ Otra modalidad de gravamen que presenta un sustrato finalístico común con el gravamen de salida o *exit tax* son los «impuestos perseguidores» o *trailing taxes*, los cuales gravan la renta futura, después del cambio de residencia fiscal. En nuestro derecho tributario se prevé esta cláusula de cierre en el artículo 8.2 de la LIRPF, también denominada «cuarentena fiscal» del contribuyente que declara haber trasladado su residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa. A esta medida de protección de la potestad tributaria de la Hacienda Pública española nos referiremos más adelante.

tenga su residencia fiscal en España. Esto siempre que se reúnan ciertas condiciones fijadas por la ley.

Muy por el contrario, el contribuyente tendrá que pagar el gravamen de salida, esto es, una tributación especial adicional al pago del IRPF que recae sobre la renta global percibida durante el ejercicio del periodo impositivo correspondiente. Y ello, indudablemente, supone un factor determinante para el mantenimiento del desarrollo de la actividad empresarial de la persona física (o jurídica) que quiera trasladar su residencia fiscal fuera de España, lo que condicionará la decisión final a adoptar⁸.

Se examinará la regulación normativa en España del *exit tax* para personas físicas, en qué consiste, cómo se calcula y aplica, posibilidad de aplazamiento y devolución del gravamen de salida, efectos de la recuperación de la residencia fiscal en España por la persona física y, en fin, otros aspectos de interés contemplados en la normativa vigente.

Por último, analizaremos de qué modo se puede evitar o atemperar su aplicación.

2. Residencia fiscal en España de una persona física. Pérdida de la condición de contribuyente del IRPF

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 de la LIRPF, son contribuyentes del IRPF las personas físicas que tengan residencia habitual en territorio español. Es la residencia, pues, el criterio o punto de conexión escogido por el legislador para determinar la sujeción o sometimiento al impuesto en cuestión. Además, según el artículo 9.1 de la LIRPF⁹, el contribuyente tiene residencia habitual en territorio español cuando concurra cualquiera de los siguientes criterios (excepto lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales vigentes suscritos por el Reino de España, conforme disponen los arts. 9.2 y 10.1 LIRPF):

1. Que permanezca en territorio español más de 183 días (esto es, seis meses) durante el año natural.
2. Que en España se encuentre la base, centro o núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente.
3. Que en territorio español esté el centro de intereses vitales del contribuyente.

⁸ Vid. Kubicova (2016). Es muy amplia la bibliografía –española y extranjera– sobre los gravámenes de salida. Se irán citando a lo largo de este artículo numerosos estudios de autores españoles y foráneos. No obstante, por su visión teórico-práctica y su relativamente reciente publicación, se recomienda la consulta de la monografía de la profesora García Carretero (2017).

⁹ Los requisitos legales para que se atribuya a una persona física la residencia fiscal en España están contenidos en el artículo 9 de la LIRPF.

La residencia fiscal en España se determina en cada periodo impositivo, que coincide normalmente con el año natural, excepto en el supuesto de fallecimiento del sujeto pasivo.

El artículo 8.2 de la LIRPF prevé una regla de cuarentena fiscal (*trailing tax*, «tributo de seguimiento»). Es una medida extraterritorial concebida para aquellos nacionales españoles que declaren trasladar su residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal¹⁰.

En el precepto referido el legislador articula una presunción absoluta de fraude. Una verdadera ficción que, ciertamente y en su favor, no provoca doble imposición internacional alguna.

Por consiguiente, si la persona física no cumple (o deja de cumplir) alguna de las situaciones legales descritas, se considerará que ya no es residente fiscal en España y, por tanto, no es sujeto pasivo contribuyente del IRPF. Sin embargo, la medida en cuestión tendría una manera relativamente fácil de sortear, utilizando un país de residencia fiscal-puente.

La doctrina que emanan nuestros tribunales de justicia es muy abundante en materia de residencia fiscal. Baste citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Canarias de 16 de septiembre de 2021, sede en Las Palmas de Gran Canaria (rec. núm. 300/2018–NFJ086997–), en la que se declaró que «una vez determinada la residencia fiscal del contribuyente en España, la Administración no puede girar dos liquidaciones: una como residente y otra como no residente, aunque la segunda refleje un resultado de cero euros».

Y también la STSJ de Canarias de 13 de septiembre de 2021, sede en Las Palmas de Gran Canaria (rec. núm. 39/2021–NFJ086996–), en virtud de la cual la adquisición por compra-venta de una vivienda en el extranjero (en el caso de autos, Venezuela), pese a que se efectúe una vez celebrado matrimonio con un nacional del país donde esté situada aquella, no acredita la residencia fiscal en el mismo.

E igual acontece con la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos (DGT). Al respecto citaremos únicamente algunas resoluciones a consultas formuladas a este órgano consultivo de nuestra Administración tributaria con ocasión de las situaciones extraordinarias ocasionadas por la reciente pandemia mundial de la COVID-19. La situación excepcional de estado de alarma declarado en España a consecuencia de la pandemia supuso una restricción grave de la libertad de movimiento y circulación de las personas físicas, lo que tuvo consecuencias de importancia a efectos fiscales.

Así ocurrió, por ejemplo, cuando un matrimonio residente fiscalmente en el Líbano llegó a territorio español en enero de 2020 en un viaje programado para una estancia en España de solo tres meses. No pudieron regresar a su país de residencia a causa del estado de alarma

¹⁰ Vid. el estudio de esta medida antielusiva realizado por Almonacid Larena (2018).

declarado por las autoridades españolas. Deseando conocer cuál sería su situación tributaria por tan extraordinaria situación, presentaron una consulta a la DGT para saber si los días pasados en España durante el estado de alarma no se computaban a efectos de determinar la residencia fiscal en territorio español.

La DGT se limitó (en su Consulta V1983/2020, de 17 de junio –NFC075991–) a recordar el contenido literal del artículo 9 de la LIRPF en cuanto a los requisitos para la tenencia de residencia fiscal en nuestro país. Adviértase que la República libanesa es un Estado con el que el Reino de España no tiene suscrito convenio de doble imposición (CDI) y que, además, se consideraba paraíso fiscal en la fecha en que se evacuó la consulta, con arreglo al listado contenido en el Real Decreto 1080/1981. Los consultantes tendrían que tributar como residentes fiscales en España (por permanecer en nuestro territorio más de seis meses en 2020) y también en su país de origen. Soportarían una doble imposición sin posibilidad de atemperarla, aplicándose alguna exención o deducción.

En la Consulta V0862/2021, de 13 de abril (NFC079315), la DGT invoca el criterio fijado por el Informe de 3 de abril de 2020 del Secretariado de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la situación de pandemia global.

El consultante, una persona física residente fiscal en Marruecos, planteó si los días que debió permanecer en España desde la declaración del estado de alarma por el Gobierno español y el cierre de fronteras por el Gobierno marroquí (23 de marzo de 2020) hasta el 15 de julio de 2020 se computan a efectos del cálculo de los 183 días en territorio español para la determinación de la residencia fiscal.

La DGT contestó que si como consecuencia de la pandemia una persona física puede ser considerada residente fiscal en España se daría una situación de doble residencia. Siendo así, debería aplicarse el criterio del Modelo de Convenio de la OCDE: vivienda permanente, intereses vitales, residencia y nacionalidad, lo que conduciría a que se considerara como residencia fiscal la de su país de origen, esto es, Marruecos.

Finalmente, en la Consulta de la DGT V0194/2021, de 8 de febrero (NFC078715), a una persona física residente fiscal en territorio español le ofreció una empresa británica un empleo en Reino Unido consistente en la prestación de servicios de soporte informático. La empresa contratante permitiría al informático trabajar *online*, en remoto, desde España, con la única exigencia de que la persona física pasara más de 91 días al año en Inglaterra.

Así las cosas, el consultante plantea a la DGT dónde debe tributar. Y, si ha de hacerlo en España, qué modo dispone para eliminar la doble imposición.

Al respecto, serían aplicables las reglas convencionales del Modelo de CDI de la OCDE (en concreto, el art. 16) si fuera residente fiscal en España conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la LIRPF, en el que se prevé la potestad compartida entre ambos Estados para gravar las rentas.

Lo cierto es que la DGT no da una respuesta clara y unívoca, limitándose a indicar qué consecuencias tendría la posible residencia fiscal en ambos países¹¹.

3. Consecuencias genéricas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado: regla especial de imputación temporal de rentas

3.1. Idea general

Conforme prevé el artículo 14.3 de la LIRPF y en desarrollo de dicho precepto legal, el artículo 63.2 del Real Decreto 439/2007, del Reglamento del IRPF (RIRPF), los efectos del cambio de residencia fiscal de una persona física son distintos en función de si el país de destino escogido es o no Estado miembro de la UE. Es preciso, pues, diferenciar las consecuencias fiscales en uno y otro supuesto¹².

Como se comprobará, más que de un gravamen de salida, la previsión del artículo 14.3 de la LIRPF constituye una medida lógica de ajuste tributario que constituye una regla especial de imputación temporal de las rentas por aquellas personas físicas que van a dejar de ser residentes fiscalmente en España, pero que ya han realizado el hecho imponible y devengado el impuesto.

Esta medida permite al contribuyente que traslada su residencia fiscal a otro Estado la imputación de toda clase de rentas (no solo de ganancias patrimoniales, como acontece en el gravamen de salida previsto en el art. 95 bis LIRPF) en su IRPF conforme se vayan percibiendo, mediante una declaración-liquidación complementaria, sin intereses de demora y sin sanción tributaria alguna.

3.2. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado miembro de la UE

Si la persona física traslada su residencia fiscal del Reino de España a otro Estado miembro de la UE, el sujeto pasivo contribuyente dispone de dos alternativas, según establece el artículo 14.3 párrafo segundo de la LIRPF, a saber:

¹¹ Vid. sobre los problemas de la doble residencia fiscal Navarro Ibarrola (2012).

¹² La previsión contenida en el párrafo 2 del artículo 14.3 de la LIRPF fue introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en cumplimiento de la condena al Reino de España por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 12 de julio de 2012 (asunto C-269/09 –NFJ047562–), Comisión contra España.

1. Imputar todas las rentas pendientes al último ejercicio que deba declararse el IRPF.
2. Presentar, conforme se vayan percibiendo cada uno de los rendimientos pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria correspondiente al último periodo que deba declararse por dicho tributo (sin sanción, ni intereses de demora, ni tampoco recargo alguno).

Si no se ha perdido la condición de contribuyente, la declaración-liquidación debe presentarse en el plazo de declaración correspondiente al periodo impositivo en el que se debieran haber imputado tales rentas.

3.3. Cambio de residencia fiscal de una persona física a un Estado no miembro de la UE

En este caso, al perder la condición de sujeto pasivo contribuyente del IRPF español, la persona física debe integrar, en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que haya de declararse por tal tributo, todas las rentas que quedaran pendientes de imputación. Para ello, habrá de presentar una autoliquidación complementaria sin intereses de demora, recargo, ni sanción (arts. 14.3 LIRPF y 63.2 RIRPF).

El plazo para presentar la declaración-liquidación complementaria es de tres meses a contar desde que el contribuyente perdió su condición como tal por el cambio de residencia fiscal.

A estos efectos, la persona física podrá solicitar el fraccionamiento (con arreglo a lo advertido en el Real Decreto 939/2005, regulador del Reglamento General de Recaudación –RGR–) de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas percibidas, calculada aplicando el tipo medio efectivo de gravamen. Por tanto, la parte de deuda respecto de la que se puede pedir el fraccionamiento es la resultante de aplicar a las rentas que hayan de integrarse en la base imponible de forma anticipada el tipo resultante de dividir la cuota líquida total por la base liquidable, pero distinguiendo en función de la base liquidable general y base liquidable del ahorro en la que deben integrarse las rentas (art. 63.4 RIRPF).

No obstante, la petición de fraccionamiento, en su caso, deberá cumplir las exigencias siguientes:

- 1.º Las solicitudes deben formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.
- 2.º El solicitante debe ofrecer garantía mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, según lo dispuesto en el RGR.
- 3.º La cuantía y plazo de cada fracción se concede en función de los periodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en el supuesto de que la

pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La porción correspondiente a periodos que superen el límite referido se imputará por partes iguales durante el periodo de fraccionamiento.

4. Consecuencias específicas del cambio de residencia fiscal por una persona física titular de un patrimonio financiero de España a otro Estado: gravamen de salida

4.1. Idea general

En el epígrafe anterior se ha expuesto la previsión general contenida en nuestra normativa tributaria para el caso de que una persona física traslade su residencia fiscal. Y, según se ha analizado, tal previsión obedece a una elemental y razonable regla especial de imputación temporal de rentas pendientes de percepción por el sujeto pasivo del impuesto que desee trasladar su residencia fiscal fuera de España, no aplicándose, en puridad, un gravamen de salida.

En 2014, las haciendas públicas (todas las de la UE, y la española en particular) padecían una carencia alarmante de liquidez en el marco de una recesión financiera y económica mundial galopante, avivándose necesariamente la lucha enconada contra el fraude fiscal y la evasión impositiva.

Por tanto, era evidente el enorme interés para los Estados de arbitrar un mecanismo que reforzara la atracción de la vía impositiva de sus ordenamientos tributarios evitando una pérdida de recaudación de ingresos para el Tesoro Público por el mero abandono de la residencia fiscal de sus contribuyentes¹³. Esa es la finalidad, el objetivo primero y último de los impuestos de salida cuando alguna persona física traslada su residencia a otro Estado: proteger el crédito tributario público (*protective measures*, «medidas de protección») haciéndoles tributar por las rentas aún no percibidas pero latentes (gravámenes exigidos de una sola vez, *one-time levies*).

Es en este contexto cuando el legislador introdujo en la LIRPF un régimen especial en el tratamiento tributario de la deslocalización de las personas físicas que ostentan la titularidad de participaciones significativas de capital¹⁴.

¹³ Sobre el fundamento y problemática que genera la imposición de salida *vid.* De Juan Casadeval (2021). Y, en concreto, acerca de la vinculación de la imposición de salida con el criterio de sujeción personal, *vid.* Agulló Agüero y Coll Gomila (2017).

¹⁴ Hay que diferenciar entre los gravámenes de salida generales (*general exit taxes*), aplicables a cualesquiera bienes afectos al desarrollo de actividades económicas o no afectos a las mismas. Y los im-

No obstante, como a continuación se estudiará, el ámbito de los sujetos pasivos del IRPF potencialmente afectados por este nuevo régimen fiscal es muy limitado por el elevado valor de mercado de la cartera financiera y el nivel de participación que ha de disponer la persona física titular del mismo para que le sea exigible el gravamen de salida.

En efecto, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modificó la LIRPF, introduciendo en su texto el artículo 95 bis, con la rúbrica de «Ganancias patrimoniales por cambio de residencia» (sección 7.ª del título X, «Regímenes especiales», de la LIRPF)¹⁵. Se trataba de la incorporación en nuestra normativa de una auténtica y durísima cláusula de cierre, a modo de dique de contención inmediato, para evitar la fuga indiscriminada de personas físicas con elevada capacidad económica contributiva derivada de la reveladora titularidad de un elevado capital mobiliario¹⁶.

A su vez, el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, introdujo en el RIRPF los artículos 121, 122 y 123, bajo la misma rúbrica de «Ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal». Esta cláusula preventiva es lo que se conoce como *limited exit tax* o «impuesto de salida limitado». Su configuración en nuestro ordenamiento tributario es muy similar a la aplicable en Alemania. Dinamarca, Francia y Países Bajos prevén también un gravamen de salida semejante. Igual ocurre en los Estados Unidos de América, aunque en la normativa de este país su ámbito de aplicación objetivo es mayor: el gravamen de salida se aplica a todo el patrimonio.

4.2. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal

El sujeto pasivo del IRPF que cambie su residencia fiscal siendo titular de una cartera de acciones o participaciones significativas en cualquier tipo de entidad¹⁷ queda sujeto a gra-

puestos de salida aplicables a categorías de bienes concretos (*limited exit taxes*). En este último bloque se incluye el gravamen de salida que prevé el artículo 95 bis de nuestra LIRPF, pues recae solo sobre ganancias de capital o patrimoniales.

¹⁵ Sobre este gravamen de salida *vid.* Almonacid Larena (2018) y también Ribes Ribes (2015).

¹⁶ En noviembre de 2014, el artículo 95 bis de la LIS fue denunciado por la Asociación Europea de Inversores Profesionales (ASINVER) ante la Comisión Europea, invocando que se contravenía las libertades comunitarias de movimiento y de establecimiento, piezas basilares de la UE. Idénticos argumentos defendía contra dicho precepto legal la Fundación Impuestos y Competitividad.

¹⁷ En Consulta V1499/2018, de 4 de junio (NFC069258), la DGT declaró que el alcance de este régimen se extiende solo a los valores que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades. La persona física consultante manifestó la posibilidad de cambiar su residencia fiscal del Reino de España al Principado de Andorra. Partiendo de tal hipótesis, preguntó al órgano administrativo tributario si la referencia del artículo 95 bis de la LIRPF a los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE ha de interpretarse referida a cualquier valor del que sea titular incluido en la Directiva referida, o, por el contrario, ha de considerarse

vamen por el precitado impuesto de salida en sede de dicho tributo. La imposición recae sobre la plusvalía latente generada por la revalorización de tal cartera. Es decir, tributará por la ganancia patrimonial ficticia, tácita, no obtenida de manera efectiva, sino derivada de la mera titularidad de aquella.

Pero, para que el gravamen de salida sea exigible han de concurrir ciertas circunstancias: unas de naturaleza personal o subjetiva y otras de carácter material u objetivo.

4.2.1. Circunstancias subjetivas

1. Que la persona física pierda su condición de sujeto pasivo contribuyente del IRPF por cambio de residencia fiscal. Es decir, que deje de ser residente fiscal en España por no cumplir alguno de los requisitos estudiados más arriba.
2. Que la persona física haya sido residente fiscal en territorio español durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores¹⁸ al último periodo impositivo que deba declararse el IRPF¹⁹.

Por tanto, el último periodo impositivo a declarar por el IRPF se excluye en el cómputo de los 15 periodos, y también se omite del número de 10 periodos en los que, como mínimo, se debe haber tenido la condición de contribuyente del IRPF.

limitada únicamente a aquellos valores que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades. La DGT evacuó la consulta manifestando que es en este último sentido en el que ha de interpretarse el término «valor» expresado por la norma comunitaria.

Y en la Consulta V1149/2018, de 8 de mayo (NFC068891), la DGT consideró que la titularidad de monedas virtuales *bitcoin* no ha de entenderse incluida en el ámbito de aplicación objetivo del régimen de tributación de las ganancias patrimoniales del artículo 95 bis de la LIRPF, afloradas por un futuro traslado de residencia fiscal fuera de España de una persona física que invierte en intercambio de monedas virtuales. Para el órgano consultivo de la Administración tributaria, las monedas virtuales no se conceptúan como acciones o participaciones de una entidad o sociedad de cualquier naturaleza que esta sea.

¹⁸ En el anteproyecto a la Ley 26/2014, que introdujo el artículo 95 bis de la LIRPF objeto de análisis, se preveía un periodo mucho más corto, inferior a ocho años: se exigía que el contribuyente del IRPF lo fuera durante al menos cinco de los últimos 10 periodos impositivos. En su redacción final vigente, esta exigencia objetivo-temporal se asimila a lo previsto en los ordenamientos tributarios de otros países de la UE: Alemania, Dinamarca, Francia y Países Bajos (así llamado oficialmente desde enero de 2020), en los que se dispone un periodo de residencia fiscal superior a ocho años.

¹⁹ Como se examinará en un apartado posterior de este estudio, el cómputo de los años de residencia fiscal en territorio español previsto en el artículo 95 bis.1 de la LIRPF no se aplica a los trabajadores impatriados que se acojan al régimen fiscal previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Así, el plazo de 10 periodos impositivos comenzará a computarse desde el primer periodo impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

El que la norma legal requiera un periodo de residencia previa tan dilatada y extensa en España implica la posibilidad de presumir que toda la ganancia de capital percibida durante la tenencia de la cartera financiera ha sido generada también en territorio español. Con ello, además, se impide obstaculizar la entrada de aquellos contribuyentes que se trasladan a España de manera temporal.

Sobre esta cuestión se pronunció la DGT en la Consulta V3065/2015, de 13 de octubre (NFC056358)²⁰, entre otras muchas en las que el órgano consultivo expresa el mismo criterio²¹.

En particular, respecto al cómputo del periodo previo de residencia (10 de los 15 periodos impositivos anteriores de IRPF) ha de considerarse no solo la residencia de la persona física en territorio común, sino también la residencia en territorio foral (Consulta DGT V1265/2018, de 14 de mayo –NFC068901–)²².

No obstante, la exigencia del gravamen de salida únicamente a personas físicas residentes en España podría resultar fácilmente evitable por grandes patrimonios, cuyas inversiones se canalicen mediante sociedades de inversión de capital variable (SICAV), fondos de inversión y otros instrumentos financieros.

²⁰ Se trataba de una persona física con un patrimonio financiero que abarcaba, entre otros elementos, acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, con un valor de mercado a 31 de diciembre de 2014 que excedía los 4 millones de euros. El consultante trasladó su residencia fiscal a Marruecos el 1 de mayo de 2015, preguntando a la DGT si le era aplicable el recién incorporado impuesto de salida del artículo 95 bis de la LIRPF, en cuanto al cómputo de los años como residente fiscal en España que en el apartado 1 de dicho precepto legal se establece.

²¹ La aplicación efectiva del gravamen de salida previsto en el artículo 95 bis de la LIRPF se produjo a partir del 1 de enero de 2015. La DGT indicó reiteradamente que, si el contribuyente perdía su residencia fiscal en 2014, no se le aplicaría el gravamen de salida previsto en el referido precepto legal, pese a que el traslado efectivo de España se hubiera producido en 2015. En este sentido, además de la consulta referida, véanse también las Consultas de la DGT V2270/2015, de 16 de julio (NFC055687); V2506/2015, de 5 de agosto (NFC055911); V2688/2015, de 17 de septiembre (NFC056131); V3192/2015, de 21 de octubre (NFC056645); V3900/2015, de 4 de diciembre (NFC057909), y V0251/2016, de 25 de enero (NFC057951).

²² En esta consulta, el consultante trasladó su residencia fiscal al Reino Unido en 2017. Preguntó al órgano de la Administración tributaria si le resultaba de aplicación el gravamen de salida previsto en el artículo 95 bis de la LIRPF por el requisito de haber sido contribuyente (en territorio foral y en territorio común del impuesto) durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo a declarar por el IRPF. Y, de serle aplicable, si con la presentación del modelo 113 («Comunicación de datos relativos a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se produzca a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo –EEE– con efectivo intercambio de información tributaria») antes de finalizar el periodo impositivo 2017 del IRPF, podría acogerse o no a lo dispuesto en el apartado 6 del referido precepto legal, sin liquidar, por tanto, la ganancia patrimonial por traslado de residencia fiscal fuera de España. La DGT consideró que el consultante sí podía ejercer la opción prevista en el artículo 95 bis.6 de la LIRPF mediante la presentación del modelo 113 precitado, teniendo de plazo hasta el 2 de julio de 2018 (fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2017).

4.2.2. Circunstancias objetivas

El gravamen de salida que se analiza únicamente recae sobre una categoría de renta. Y para que sea exigible se requiere, además, que la persona física que traslade su residencia fiscal fuera de España sea titular de acciones o participaciones en entidades en cualquiera de los dos casos (de cuantía y proporción) que a continuación se exponen:

1. Que el valor de mercado, en la fecha de devengo del último periodo impositivo que haya de declararse el IRPF, supere conjuntamente los 4 millones de euros.
2. La aplicación del gravamen de salida sobre la persona física contribuyente del IRPF exige también que el capital financiero de su titularidad represente un porcentaje de participación en la entidad superior al 25 % (por consiguiente, una participación significativa), cuando el valor de mercado de las acciones o participaciones no supere, en conjunto, los 4 millones de euros en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse el IRPF, pero sí exceda la cuantía de 1 millón de euros.

Si un contribuyente participa en el capital de varias sociedades (tres, en concreto) dedicadas a la misma actividad, con un valor de mercado conjunto de su participación total inferior a 4 millones de euros, pero el porcentaje de su participación excede el 25 %, será exigible el gravamen de salida solo respecto de aquel capital financiero que supere la cuantía de 1 millón de euros.

La DGT se ha pronunciado en varias ocasiones sobre esta cuestión manteniendo el criterio anterior (Consultas V2523/2016, de 9 de junio –NFC060422–, y V2282/2016, de 24 de mayo –NFC059615–).

Conviene realizar varias observaciones sobre los requisitos objetivos expuestos para la exigencia del gravamen de salida.

En primer lugar, llama la atención que en el cálculo del referido gravamen no se prevea la imputación las pérdidas patrimoniales, lo que podría resultar contrario al principio constitucional de capacidad económica del contribuyente (arts. 31.1 Constitución española –CE– y 3.1 Ley 58/2003, General Tributaria –LGT–).

En segundo término, se advierte que en el objeto de exacción no se incluyan otras categorías de rendimientos, lo que podría considerarse contrario al principio de igualdad tributaria que reconocen la CE y la LGT precisadas.

Por último, en tercer lugar, ante la posibilidad de que se produjera un error de salto en la determinación cuantitativa del gravamen, este no podría ser corregido conforme al artículo 56.3 de la LGT.

4.3. Cálculo de la ganancia patrimonial aflorada por traslado de residencia fiscal

La determinación previa del valor de mercado del capital financiero del contribuyente del IRPF resulta esencial para el cálculo de la ganancia patrimonial a imputar a la persona física.

De concurrir las circunstancias subjetivas y objetivas analizadas en el anterior apartado, tributarán en el IRPF como ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición.

Para ello, se parte del valor de mercado de las acciones o participaciones de las que el contribuyente sea titular en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por el IRPF, determinado conforme a las reglas fijadas por el artículo 95 bis.3 de la LIRPF.

Precisamente consideramos que es criticable que el legislador determine la fecha del devengo del gravamen de salida partiendo de una mera ficción, en tanto que valora el capital financiero de la persona física como si se hubiera producido su transmisión en ese mismo momento. Lo que obviamente no se ajusta a la realidad en lo más mínimo.

Tales reglas son las siguientes:

- a) El valor de su cotización se asignará a los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE (actualmente, Directiva 2014/65/UE)²³, relativa a los mercados de instrumentos

²³ Directiva 2004/39/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, por la que se modifican las Directivas 85/611/CEE y 93/6/CEE, del Consejo, y la Directiva 2000/12/CE y se deroga la Directiva 93/22/CEE, del Consejo (Diario Oficial de la Unión Europea –DOUE– núm. 145, de 30 de abril de 2004. Sin embargo, es sólita la labilidad y mutabilidad constante del derecho comunitario. En efecto, la Directiva 2004/39/CE experimentó diversas modificaciones e importantes reformas posteriores que condujeron a su refundición, en aras de una mayor claridad, mediante la Directiva 2014/65/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican las Directivas 2002/92/CE y 2011/61/UE (DOUE núm. 173, de 12 de junio de 2014).

La Directiva 2004/39/CE fue derogada por la Directiva 2014/65/UE, en vigor desde el 3 enero de 2018.

La normativa comunitaria en la materia se completa con el Reglamento (UE) 600/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativo a los mercados de instrumentos financieros y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012 (DOUE de 12 de junio de 2014).

financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

- b) El mayor valor de los dos siguientes (excepto que se acredite un valor de mercado diferente) se atribuirá a los valores no negociados en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE antes referida (esto es, la Directiva 2014/65/UE), a saber:
- El patrimonio neto de los valores reflejado en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado anterior a la fecha del devengo del impuesto.
 - El valor derivado de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados antes de la fecha del devengo del impuesto. En este sentido, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

En consecuencia, por lo que se refiere a los valores no admitidos a negociación, el artículo 95 bis.3 de la LIRPF crea una presunción de valoración –el mayor de los dos valores referidos–, que admite prueba en contrario de un valor de mercado diferente. Y tal prueba puede aportarse ya sea por la Administración tributaria (cuando considere que el valor resultante de las reglas objetivas es inferior al valor de mercado) o por el propio contribuyente (cuando entienda que el valor resultante de las reglas objetivas referidas es superior al valor de mercado).

- c) El valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba ser declarado el impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado será el valor imputable a las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

En el caso de que no hubiera valor liquidativo, se tendrá en cuenta el valor del patrimonio neto correspondiente a las acciones o participaciones, resultante del balance del último ejercicio cerrado antes de la fecha de devengo, salvo que se acredite un valor de mercado diferente.

4.4. Integración en la base imponible e imputación temporal de las ganancias patrimoniales

Las ganancias patrimoniales calculadas conforme a lo expuesto anteriormente se consideran renta del ahorro, según prevé el artículo 95 bis.2 de la LIRPF, con remisión al artículo 46 b) del mismo texto legal, y se integran en la base imponible del ahorro (con arreglo a lo dispuesto en el art. 49 LIRPF).

En cuanto a su imputación temporal, las ganancias patrimoniales determinadas como consecuencia del traslado de residencia fiscal del contribuyente deben de atribuirse al último periodo impositivo en que se deba declarar el IRPF, mediante una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno (art. 95 bis.2 LIRPF).

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo de declaración-liquidación del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tenga tal condición como consecuencia del cambio de residencia fiscal (art. 121 RIRPF).

4.5. Pérdidas patrimoniales por cambio de residencia fiscal

Podría darse la situación de que, junto a las plusvalías latentes, hubiera también pérdidas patrimoniales latentes, al concurrir diferentes tipos de acciones, participaciones o valores de adquisición.

Nada prevé de modo expreso el artículo 95 bis de la LIRPF, en el que se estudia si, en lugar de una plusvalía, la persona física experimenta una minusvalía o pérdida patrimonial²⁴.

Una interpretación estricta de la literalidad de la norma conduce a considerar que no resulta posible computar tales pérdidas de capital para su compensación con las ganancias. En consecuencia, las ganancias de capital se gravarían sin poder compensarlas con las pérdidas de capital sufridas, lo que podría considerarse una vulneración del principio constitucional tributario de capacidad económica.

Se podría plantear en este caso la aplicación de este mismo criterio a propósito de la concurrencia del requisito exigido del valor de las participaciones (4.000.000 € o 1.000.000 € si la participación excede el 25 %). Así, solo se tendría en consideración el valor de las acciones o participaciones sociales de las que se perciba una ganancia patrimonial, una plusvalía de capital.

4.6. Aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a las ganancias patrimoniales derivadas del cambio de residencia fiscal por el contribuyente del IRPF por motivos laborales u otras causas

En el apartado 4 del artículo 95 bis de la LIRPF y en el artículo 122 del RIRPF se contienen disposiciones concretas relativas a los requisitos exigidos para que la persona fí-

²⁴ Sobre el vacío normativo de esta situación peculiar, pero perfectamente factible, *vid.* Calderón Carrero (2016).

sica que traslade su residencia fiscal fuera de España pueda solicitar a la Administración tributaria el aplazamiento de la deuda calculada por las plusvalías latentes. El legislador, como se comprobará a continuación, muestra una cierta flexibilidad y generosidad hacia el obligado tributario.

Dos son las situaciones en que dicho aplazamiento en el pago puede ser solicitado:

1. Que el traslado de residencia fiscal obedezca a un desplazamiento temporal por causas laborales a un país o territorio que no sea paraíso fiscal (esto es, no se considere jurisdicción no cooperativa).
2. Que el cambio de residencia fiscal se deba a cualquier otra causa²⁵, siempre que se produzca a un país o territorio (de un país) que tenga suscrito con el Reino de España un CDI que incluya cláusula de intercambio de información.

En la tramitación del aplazamiento se seguirá lo establecido en la LGT y su normativa de desarrollo (en particular, respecto a los intereses devengados y las garantías que se exijan). No obstante, por lo que se refiere a la constitución de garantías, estas pueden constituirse sobre los valores titularidad de la persona física peticionaria, en su totalidad o en parte, siempre que las garantías que se ofrezcan resulten suficientes jurídica y económicamente.

La petición de aplazamiento del pago deberá presentarse con indicación de a qué país (o territorio de país) cambia su residencia fiscal (art. 122.1 a) RIRPF).

La solicitud en cuestión ha de ser presentada dentro del plazo de declaración de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia. Es decir, dentro del plazo correspondiente al primer ejercicio en que la persona física haya perdido su condición de contribuyente del IRPF, como consecuencia del traslado de su residencia fiscal.

Si el traslado de la residencia fiscal responde a motivos laborales y la duración del desplazamiento no permite al obligado tributario recuperar la condición de sujeto pasivo contribuyente del IRPF dentro de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, la persona física puede solicitar a la Administración tributaria la ampliación del plazo referido si concurren circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más dilatado. La ampliación no podrá prorrogarse por más de cinco ejercicios adicionales (art. 95 bis.4.5.º LIRPF).

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF.

²⁵ En este sentido, el proyecto de ley solo contemplaba cambios de residencia fiscal por motivos laborales. Ya en sede de las Cortes Generales, se admitió una enmienda por la que también se contemplaban traslados de residencia fiscal por otras causas, lo que se incorporó al texto de la LIRPF en su redacción vigente.

Ahora bien, si el plazo referido se hubiera ampliado en el caso de un desplazamiento temporal por motivo laboral, el aplazamiento se prorrogará, como máximo, hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo (art. 122.1 b) RIRPF).

En caso de transmisión de la titularidad de las acciones o participaciones antes de que finalicen los cinco años, el aplazamiento vence en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones (art. 122.1 d) RIRPF).

Además, el desplazamiento por causas laborales no podrá realizarse a un país o territorio que se considere paraíso fiscal (art. 122.2 RIRPF).

La petición de aplazamiento por motivos de trabajo ha de presentarse por la persona física en el plazo de tres meses previos a la expiración de los cinco ejercicios siguientes al último que haya de declararse por el IRPF. La solicitud debe expresar los motivos justificativos de la prolongación del desplazamiento laboral y el plazo que se estime preciso para recuperar la condición de sujeto pasivo del IRPF. Finalmente, a la solicitud que se presente se deberá acompañar un documento justificativo, expedido por el empleador, de la relación laboral que causa el desplazamiento (art. 122.1 c) RIRPF).

Partiendo de la documentación que haya sido presentada por el obligado tributario, la Administración tributaria resolverá acerca de la procedencia o no de la petición de ampliación solicitada, amén de los ejercicios que abarcará, en su caso, la ampliación interesada.

De no resolverse por la Administración tributaria de manera expresa la petición presentada en el plazo de tres meses, se entenderá que la solicitud ha sido desestimada.

Finalmente, se podría dar el caso de que una persona física solicite el aplazamiento especial estudiado cuando traslade su residencia fiscal a un Estado miembro de la UE (sin tener que tributar, en consecuencia, por el gravamen de salida), y ya en ese otro Estado el obligado tributario efectúe un nuevo cambio de residencia fiscal a un país tercero.

La regulación normativa vigente no contempla la posibilidad de petición de aplazamiento en esta hipótesis. No obstante, en nuestra opinión, de no estimarse tal solicitud de aplazamiento se produciría una situación de discriminación de la persona física peticionaria con vulneración del derecho comunitario.

4.7. Recuperación de la condición de contribuyente del IRPF. Efectos

El artículo 95 bis.5 párrafos 5.º, 6.º y 7.º de la LIRPF prevén un escenario en el que el obligado tributario, después de trasladar su residencia fiscal al extranjero, dé marcha atrás y recupere la residencia fiscal en España y, por tanto, la cualidad de contribuyente del IRPF.

Si tal situación se produjera dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse dicho impuesto, sin llegar a transmitir la titularidad del capital financiero, se extinguirá la deuda tributaria (incluidos los intereses devengados) cuyo aplazamiento fue solicitado.

Es a partir de la fecha de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que el contribuyente tenga que tributar por este impuesto cuando se produce la extinción de la deuda tributaria inicialmente calculada²⁶.

En este caso, el obligado tributario no tendría derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías que hubiese constituido para el aplazamiento. Parecería un sinsentido la negación de tal derecho de reembolso reconocido genéricamente en el artículo 33 de la LGT. Pero conviene recordar que el apartado 3 de este mismo precepto legal ya advierte que el reconocimiento del derecho de reembolso del coste de las garantías «no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo [en el caso que nos ocupa, el IRPF] para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias».

4.8. Devolución del gravamen de salida

Con arreglo a lo dispuesto por el artículo 95 bis.5 de la LIRPF, la persona física podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación para obtener la devolución de las cuantías ingresadas a la Hacienda Pública correspondientes a las plusvalías latentes declaradas, siempre que se cumplan las dos circunstancias siguientes:

1. Que recupere la condición de contribuyente del IRPF trasladando de nuevo su residencia fiscal a España.
2. Que no haya transmitido la titularidad de sus acciones o participaciones sociales.

Conviene precisar que, si la autoliquidación no se presentó por la persona física (como así acontecería en el caso de contribuyentes que trasladen su residencia fiscal a otros Estados miembros de la UE), o habiéndose presentado la autoliquidación no se hubiere ingresado la deuda tributaria calculada por haberse solicitado su aplazamiento, no podrá solicitarse por el obligado tributario la rectificación de la autoliquidación, ni tampoco cabrá petición de devolución de deuda tributaria alguna.

²⁶ En Consulta V2506/2015, de 5 de agosto (NFC055911), la DGT consideró que, si el último periodo impositivo que debió declararse por el IRPF fue 2015, para que se produzca la extinción de la deuda aplazada debe adquirirse de nuevo la condición de contribuyente del IRPF dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes. Esto es, en 2020 como máximo.

Además, el contribuyente solo podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada en su día únicamente respecto de aquellas acciones o participaciones cuya titularidad mantenga, en el hipotético caso de que hubiese procedido a la transmisión de una parte del capital social cuya titularidad determinó el devengo y exacción del gravamen de salida.

La devolución se rige por el artículo 31 de la LGT, relativo a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, excepto en lo relativo al pago de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese efectuado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

La solicitud de rectificación de la autoliquidación puede presentarse por el contribuyente desde que finalizó el plazo de declaración-liquidación correspondiente al primer periodo impositivo que hubiera que declarar por el IRPF.

4.9. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a un Estado miembro de la UE o del EEE o a otro Estado

El artículo 95 bis.6 de la LIRPF²⁷ y el artículo 123 del RIRPF regulan las consecuencias fiscales en el IRPF del traslado de la residencia fiscal de una persona física de España a otro Estado miembro de la UE, o a un Estado del EEE (verbigracia, Islandia o Noruega) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria²⁸. Y también los efectos de

²⁷ El apartado 6 se añadió al artículo 95 bis de la LIRPF con el objetivo de que el régimen fiscal en estudio se adaptara a los criterios y pronunciamientos sentados por la jurisprudencia emanada del TJUE en materia de gravamen de salida. Además, el régimen contenido en el mencionado apartado del precepto legal indicado pretende también cumplir con la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 19 de diciembre de 2006, sobre «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, con el fin de garantizar el principio de libertad de establecimiento».

²⁸ Con vigencia desde el 11 de julio de 2021, y en virtud de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, se ha introducido en nuestro ordenamiento tributario la categoría o calificación nominal de «jurisdicción no cooperativa» (y dentro de ella, los llamados «régimenes fiscales perjudiciales»). Esta nueva noción ha absorbido los hasta ahora vigentes conceptos de paraíso fiscal, jurisdicciones de nula tributación y jurisdicciones carentes de efectivo intercambio de información tributaria.

Mediante una orden ministerial se publicará (con actualización periódica) la relación de países o territorios (de países) considerados jurisdicciones no cooperativas y regímenes fiscales perjudiciales. Hasta tanto no se publique dicha orden ministerial será de aplicación la relación contenida en el Real Decreto 1080/1991.

Precisamente, en el BOE núm. 35, de 10 de febrero de 2023, se publicó la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudicia-

la pérdida de residencia fiscal en territorio español por traslado a una jurisdicción que no forme parte de la UE, ni del EEE, sin ser jurisdicción no cooperativa.

Ante esa tesitura, la normativa referida dispone que solo se exigirá el gravamen de salida a la persona física si, en el plazo de los 10 ejercicios siguientes al último que deba declararse el IRPF, concurre alguna de las circunstancias siguientes:

1. Transmisión *inter vivos* de las acciones o participaciones sociales titularidad de la persona física.

En este supuesto estamos ante un mecanismo de *trailing tax* de carácter extra-territorial que grava plusvalías reales, no latentes, obtenidas por la persona física con posterioridad al cambio de su residencia fiscal.

Aquí, el gravamen de salida se retrasa al momento de la percepción de la plusvalía *inter vivos* (no *mortis causa*). El legislador prevé una medida sosia de la prevista en el artículo 14.3 de la LIRPF, ya estudiada, solo que en el artículo 95 bis se gravan exclusivamente ganancias de capital, mientras que la previsión contenida en el artículo 14.3 referido es de aplicación más genérica, extendiéndose a todas las rentas.

les, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. El vetusto Real Decreto 1080/1991 había experimentado una única modificación, en virtud del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el cual se introdujo la posibilidad de excluir de la lista de paraísos fiscales a los países y territorios que se comprometían a intercambiar información con la Administración española. Dicho compromiso debía quedar plasmado en un acuerdo específico de intercambio de información o en un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. En la fecha en que se publica la orden ministerial referida (febrero de 2023), veinte años después de aquella única reforma del Reglamento 1080/1991, el listado de territorios y países considerados por el ordenamiento tributario español como jurisdicciones no cooperativas había quedado claramente obsoleto, por la inexplicable tardanza en su actualización acomodándose a los criterios de la OCDE. La actualización del listado referido se inspira en los principios de transparencia, justicia tributaria y equidad fiscal, según confiesa el preámbulo de la orden ministerial en cuestión.

En la nueva relación se mantienen países y territorios que ya figuraban en el listado del Real Decreto 1080/1991 (por ejemplo, Gibraltar). Se incorporan *ex novo* los países y/o territorios siguientes: Barbados, Guam, Palaos, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (*offshore business*). Por el contrario, sale del listado el Principado de Mónaco. En fin, afortunadamente nos queda aquello de que «nunca es tarde si la dicha es buena».

El artículo 16 de la citada Ley 11/2021 modificó la redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre de 2006).

Vid. la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio de 2021).

Si se produjera esta circunstancia, la cuantía de la ganancia patrimonial se reduce en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión.

Por el contrario, el valor de transmisión se acrecienta en la cuantía de los beneficios distribuidos a los socios, o por otras percepciones que hubieran supuesto una disminución del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la cualidad de contribuyente, excepto en el caso de que dichas percepciones hubieran tributado por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).

2. Pérdida de la condición de residente fiscal en un Estado miembro de la UE²⁹ o del EEE.

En este caso, el gravamen se exige de manera inmediata, en el momento de salida. Es una medida de *trailing tax* que grava plusvalías latentes, no reales, con posterioridad al cambio de residencia fiscal.

Se pueden plantear, en nuestra opinión, ciertas dudas respecto a si exigiéndose el gravamen de salida sobre una renta futura o incierta podrían vulnerarse principios constitucionales tributarios y/o libertades comunitarias: el principio de

²⁹ Para cursar estudios universitarios, una persona física de 20 años pretendía cambiar de residencia fiscal de España a Suiza y volver de nuevo a España una vez finalizados aquellos. El joven en cuestión disponía de un patrimonio formado, entre otros bienes, por participaciones sociales en entidades. El valor de su capital financiero sobrepasaba los 4 millones de euros. Partiendo de esta realidad, el joven consultó a la DGT si procedía o no la aplicación del artículo 95 bis de la LIRPF (y, en particular, su apartado 6), respecto al tratamiento fiscal previsto para las ganancias patrimoniales en caso de cambio de residencia. De entrada, conviene advertir que la Confederación Helvética no forma parte ni de la UE, ni del EEE. En su resolución a la Consulta V2506/2015, de 5 de agosto (NFC055911), la DGT declaró que el artículo 95 bis.6 resultaba plenamente aplicable al supuesto consultado. El órgano consultivo de la Administración tributaria consideró que la exigencia del gravamen de salida no restringía, ni transgredía el Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza (ALCP) por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999. En efecto, en su preámbulo se declara que el objetivo del acuerdo es hacer efectiva la libre circulación de personas (ejercen o no una actividad económica) entre los Estados firmantes. Y ello porque resultaba de plena aplicación a la consulta la Sentencia del TJUE, de 15 de marzo de 2018 (asunto C-355/16 –NFIJ069860–), Christian Picart, y la Sentencia TJUE, de 26 de febrero de 2019 (asunto C-581/17 –NFIJ088378–), Wächter. En estas dos sentencias, el TJUE ha acometido la problemática concreta de la migración de residencia fiscal de personas físicas a Suiza. Además, la DGT fundamentó su resolución basándose en lo previsto en el artículo 5 de la LIRPF respecto a la aplicación de dicho texto legal «sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española».

El mismo criterio fue mantenido por la DGT en respuesta a la Consulta V1842/2021, de 14 de junio (NFC080231).

En consecuencia, la doctrina administrativa al respecto indica que, si el cambio de residencia fiscal de una persona física se realiza a Suiza, es aplicable el régimen previsto para los traslados a la UE en el artículo 95 bis.6 de la LIRPF.

capacidad económica, en tanto que el gravamen de salida parte de una mera ficción de percepción futura e incierta de rentas del capital (plusvalía meramente latente); el principio de igualdad tributaria de la persona física que se traslada fuera de la UE o del EEE, frente al contribuyente que mantiene su residencia fiscal en España; y, finalmente, podría entenderse que se transgrede la libre circulación de capitales.

3. Inobservancia del deber de comunicación a la Administración tributaria del cambio de la residencia fiscal en España.

La conjunción de cualquiera de estas circunstancias implicaría que la ganancia patrimonial debe imputarse al último periodo impositivo que haya de declararse por el IRPF.

El obligado tributario habrá de presentar autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias precitadas y el final del plazo inmediato siguiente de autoliquidación por el impuesto (arts. 95 bis.6 a) LIRPF y 123.2 RIRPF).

El contribuyente debe comunicar a la Administración tributaria, mediante la cumplimentación y presentación del modelo 113³⁰, los datos siguientes³¹:

1. Opción por la aplicación de estas especialidades.
2. Fecha del traslado de su residencia fiscal.
3. Estado al que la persona física cambia su residencia, con expresión del domicilio y las variaciones posteriores.
4. Identificación de las acciones o participaciones sociales generadoras de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia y el porcentaje de su titularidad.
5. Plusvalía latente afluída, esto es, la ganancia patrimonial calculada.
6. Valor de mercado del capital financiero del que es titular el declarante.

³⁰ Artículos 1 a 5 y disposición transitoria única de la Orden HAP/2835/2015, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 113 de comunicación de datos relativos a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se produzca a otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, se establece la forma y el plazo para su presentación y se modifica otra normativa tributaria (BOE de 30 diciembre 2015).

A efectos de lo dispuesto en el artículo 48.3 de la LGT, la presentación del modelo 113 no puede entenderse en ningún caso como comunicación de cambio de domicilio.

³¹ El legislador insiste en esta obligación meramente informativa del contribuyente, pues la incluye tanto en el artículo 95 bis.6 c) de la LIRPF como en el artículo 123.1 del RIRPF.

7. Mantenimiento de la titularidad de las referidas acciones o participaciones.
8. Valor de transmisión de las acciones y/o participaciones sociales en el caso de que hayan sido objeto de transmisión *inter vivos*.

La comunicación en cuestión (a través del modelo 113) ha de presentarse en el plazo que media entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de autoliquidación del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente carezca de tal cualidad como consecuencia del cambio de su residencia fiscal.

Las posteriores variaciones de domicilio deberán comunicarse a la Administración tributaria en el plazo de dos meses a contar desde la fecha en que se produzcan (art. 123.1, último párrafo, RIRPF).

Quedan sin efecto las previsiones expuestas anteriormente, si la persona física recupera la condición de contribuyente del IRPF sin que concorra ninguna de las circunstancias previstas en la letra a) del apartado 6 del artículo 95 bis de la LIRPF.

4.10. Gravamen de salida en el supuesto de cambio de residencia fiscal de la persona física a una jurisdicción no cooperativa

El gravamen de salida será igualmente exigible de modo inmediato (aunque en este caso, con más motivo aún) a aquellas personas físicas que hayan trasladado su residencia fiscal a un Estado o territorio de un país considerado como jurisdicción no cooperativa (art. 95 bis.7 LIRPF), conforme a la normativa tributaria española³².

La regulación contenida en nuestro ordenamiento tributario para este supuesto de traslado de residencia fiscal a una jurisdicción de esta naturaleza es muy similar a la que dispensa la normativa finlandesa.

En realidad, tal persona física no deja de ser sujeto pasivo del IRPF a pesar del cambio de su residencia a una jurisdicción no cooperativa, en virtud de la cláusula de cierre del artículo 8.2 de la LIRPF, la mencionada «cuarentena fiscal». Así, el sujeto en cuestión seguirá siendo considerado residente fiscal en territorio español, aunque declare que ha trasladado su residencia fiscal a una jurisdicción de tal naturaleza durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio y los cuatro periodos impositivos consecutivos.

³² Reiteramos que el novedoso concepto de «jurisdicción no cooperativa» queda definido en la disposición adicional primera de la proveya, pero vigente, Ley 36/2006. Fue introducido en dicho texto legal por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. No obstante, se mantiene aún en nuestro ordenamiento la denominación «paraísos fiscales», si bien ha perdido su supremacía conceptual.

En estas situaciones singulares, la exacción del gravamen de salida presenta las dos especialidades siguientes:

- 1.º Las ganancias patrimoniales latentes se imputan al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en España.

El cálculo de las plusvalías se realizará atendiendo al valor de mercado de las acciones o participaciones sociales en la fecha de devengo del impuesto en dicho periodo impositivo (tal y como se dispone en el art. 95 bis.3).

- 2.º Si la persona física transmite su capital financiero en cualquiera de los cuatro periodos impositivos siguientes en los que se le continúa considerando como contribuyente del IRPF, para el cálculo de la plusvalía o minusvalía patrimonial correspondiente a la transmisión se considerará valor de adquisición, el valor de mercado de las acciones o participaciones que hubiera servido como referencia para la determinación de la ganancia patrimonial del gravamen de salida.

Finalmente, es preciso realizar una advertencia al contribuyente que se halle en la situación descrita en el apartado 7 del artículo 95 bis de la LIRPF: cuidado con la planificación del traslado de la residencia fiscal de la persona física al Principado de Liechtenstein, ya que, si bien es un Estado integrado en el EEE, constituye una jurisdicción considerada como paraíso fiscal.

4.11. Gravamen de salida en el caso de trabajadores desplazados a territorio español

Si como consecuencia de un desplazamiento a territorio español por razones de trabajo, la persona física adquiere la residencia fiscal en España y opta por acogerse al régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF³³, se le considerará sujeto pasivo contribuyente del IRPF (durante el periodo impositivo en que se produzca el traslado de residencia a territorio español y los cinco periodos impositivos siguientes), aunque su tributación se someterá al IRNR, siempre que cumpla con una serie de condiciones establecidas en el apartado 1 de dicho precepto legal. Es el conocido régimen fiscal especial de «impatriados», muy favorable para los trabajadores que, cumpliendo las condiciones legales requeridas, opten por él.

Pues bien, con objeto de saber si es o no aplicable el gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF a las ganancias patrimoniales latentes, su apartado 8 dispone que, si se ha sido contribuyente en 10 de los últimos 15 periodos impositivos previos al último periodo imposi-

³³ Vid. Afinado (2013).

tivo que deba declararse por el IRPF, no se incluyen en el cómputo los ejercicios en los que, siendo residente fiscal en España, se le ha aplicado el régimen fiscal especial de impatriados. Esto es, el cómputo se inicia desde el primer periodo impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

También en las condiciones de exigencia del gravamen de salida, se dispensa un tratamiento beneficioso para el trabajador extranjero que se desplace a España por motivos laborales.

5. Consecuencias específicas del cambio por una persona física de residencia fiscal de España a otro Estado en el régimen fiscal especial de canje de valores, fusión y escisión del impuesto sobre sociedades: gravamen de salida

5.1. Idea general

Al margen del presupuesto de hecho previsto en el artículo 95 bis de la LIRPF analizado anteriormente, el artículo 80.4 (tributación aplicable a la sociedad y a los socios en caso de canje de valores) y el artículo 81.3 (tributación de los socios en caso de fusión y escisión) de la LIS prevén otro supuesto singular de gravamen de salida en el seno del régimen fiscal especial del impuesto sobre sociedades (IS), en virtud del cual se les aplicaría a las personas físicas un tratamiento fiscal semejante al de la LIRPF analizado con anterioridad.

5.2. Mecanismo de aplicación del gravamen de salida

A los sujetos pasivos del IRPF que cambien su residencia fiscal fuera de España podría serles aplicable un gravamen de salida parecido al que prevé el artículo 95 bis de la LIRPF, si son socios de entidades que se han acogido al régimen especial del IS de canje de valores, fusiones y escisiones (título VI, capítulo VII de la LIS).

Así, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80.4 de la LIS, si el socio de una entidad pierde su condición de residente fiscal en territorio español, se deberá incluir en la base imponible del periodo impositivo en que se efectúa el traslado la diferencia entre el valor normal de mercado de los valores recibidos en el canje y su valor fiscal en esa fecha, excepto en el caso de que las acciones o participaciones queden afectas a un establecimiento permanente situado en España.

Una prevención similar se prevé en el citado artículo 81.3 de la LIS. El socio persona física que pierda la residencia fiscal en España deberá integrar en la base imponible de su IRPF correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse la diferencia entre el valor de las acciones recibidas en una operación de reestructuración y el valor que tengan a efectos fiscales, corregido con las pérdidas de valor fiscalmente deducidas.

Si el socio traslada su residencia fiscal a un Estado miembro de la UE o del EEE con el que sea efectivo el intercambio de información tributaria³⁴, podrá aplazarse el pago de la deuda tributaria, hasta la fecha de la transmisión de las acciones o participaciones afectadas a terceros. Para ello es preceptiva la petición de aplazamiento por el contribuyente. Respecto al devengo de intereses de demora y la constitución de garantías para dicho aplazamiento será de aplicación la LGT.

Y en el supuesto de que el socio persona física recupere la cualidad de sujeto pasivo contribuyente del IRPF sin llegar a transmitir la titularidad de las acciones o participaciones sociales, puede solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada a efectos de obtener la devolución de las cuantías ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales generadas con el inicial traslado de su residencia fiscal y la consiguiente pérdida de la condición de residente en España, después recuperada.

La solicitud de rectificación podrá presentarse por la persona física a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer periodo impositivo en que deba presentarse una autoliquidación del IRPF. Tal devolución se rige conforme a lo previsto para las devoluciones derivadas de la normativa de cada impuesto en el artículo 31 de la LGT, excepto al pago de intereses de demora, los cuales se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

5.3. Compatibilidad con el gravamen de salida previsto en la LIRPF

Puede darse el caso de que sean aplicables los dos sistemas de imposición de salida. Esto es, el previsto en el artículo 95 bis LIRPF con carácter general, y el gravamen de salida específico para los socios personas físicas de entidades que lleven a cabo una operación de canje de valores, fusiones o escisiones de los artículos 80.4 y 81.3 de la LIS.

Cierto es que los dos presupuestos de hecho pueden surgir simultáneamente. Pero, lo que no prevé de manera explícita el legislador (ni tampoco hay doctrina jurisprudencial, ni doctrina administrativa que ofrezca solución al respecto) es cuál de ellos es de aplicación preferente. Y cómo se compatibilizan sin que se genere una situación de doble imposición.

Una interpretación finalista, teleológica e integradora de la normativa aplicable en los dos casos conduce a considerar que el gravamen de salida regulado en el régimen especial de operaciones de reorganización societaria de la LIS grava la plusvalía diferida en cabeza de la persona física solo una vez que se produzca la operación acogida al régimen fiscal especial. Y el exceso de ganancia patrimonial quedaría sujeto al gravamen de salida general del artículo 95 bis de la LIRPF.

³⁴ Disposición adicional primera, apartado 2 a).2.º de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre de 2006).

Es decir, expresado de otro modo, si es aplicable el régimen especial de la LIS se sometería a imposición la diferencia entre el valor fiscal de las acciones o participaciones obtenidas por la persona física resultantes del canje o la fusión (valor este que deberá coincidir con el valor de adquisición de los valores entregados en la operación societaria a la que le es aplicable el régimen especial), y su valor de mercado en la fecha en que se realizó la operación de canje o fusión³⁵.

Además, el valor de mercado en cuestión debe considerarse como valor de adquisición de las acciones en la aplicación del gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF. De esta forma se compatibilizarían ambos regímenes sin generar supuestos de doble imposición.

6. Supuesto de doble imposición por las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de capital financiero en el nuevo Estado de residencia fiscal

6.1. Planteamiento

Si el nuevo Estado al que la persona física traslada su residencia fiscal somete a imposición las rentas derivadas de la transmisión del capital financiero posterior a dicho traslado, sin atender a que a la persona física en cuestión ya le fue exigido por la Administración tributaria de su anterior Estado de residencia fiscal el gravamen de salida por las plusvalías latentes percibidas se estaría produciendo una clara e indeseada situación de doble imposición internacional.

El supuesto expuesto no es meramente figurativo o hipotético. Se puede producir perfectamente, provocando un problema conceptual profundo respecto a la existencia misma del fenómeno de la doble imposición internacional en los términos expuestos.

³⁵ Una persona física aportó, en abril de 2005, a una sociedad de la que era socio mayoritario (disponía del 84,50 % del capital social), varias participaciones en sociedades, acogiéndose al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Por ello, la plusvalía puesta de manifiesto en la operación no quedó sujeta a imposición, dado que se difirió su inclusión en la base imponible del IRPF del consultante, conforme a lo dispuesto en la LIS.

En 2014, la persona física consideró trasladar su residencia fiscal a un Estado tercero, no miembro de la UE, que no constituye paraíso fiscal. El consultante en cuestión preguntó a la DGT si debía integrar en la base imponible del IRPF correspondiente al último ejercicio en que sea residente como ganancia patrimonial la renta (diferida) generada hasta la fecha en la que se efectuó la operación amparada al régimen fiscal especial del IS (esto es, 2005) o bien, la renta generada hasta la fecha en la que se produce el traslado de residencia (fecha en la que se produce el devengo de la obligación de liquidar).

En la Consulta V2153/2014, de 5 de agosto (NFC052072), la DGT respondió que al amparo de lo previsto en el artículo 87.3 y 4 del texto refundido de la LIS (TRLIS), el socio consultante deberá integrar en la base imponible de su IRPF, correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse, la renta diferida por aplicación del régimen fiscal especial. Es decir, la diferencia de mercado, en el momento en que realizó la operación de canje de valores y el valor fiscal de los mismos que, según lo previsto en el artículo 87.3 de la TRLIS (regulador del régimen especial aplicable al canje de valores), coincidirá con el valor de los valores entregados en la operación acogida al régimen especial.

En efecto, en el contexto antes descrito de doble imposición, provocada por el gravamen de salida, convergen dos potestades tributarias diferentes: primero, la potestad tributaria del Estado de residencia fiscal previo al traslado, el cual grava (precisamente en su condición y posición de Estado de residencia) las rentas latentes no percibidas de manera cierta, efectiva y real cuando la persona física era contribuyente del IRPF español; y, en segundo lugar, el nuevo Estado de residencia fiscal también pretende ejercer su potestad tributaria, sometiendo a imposición todos los rendimientos de capital percibidos una vez se realizan, en este caso, ciertamente (no por mera latencia), por transmisión de la persona física de su capital financiero.

6.2. El artículo 24.4 del texto refundido de la Ley del IRNR

La misma norma legal (Ley 26/2004) que introdujo en la LIRPF el artículo 95 bis incorporó también el apartado 4 al artículo 24 del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (TRLIRNR).

Pues bien, en dicho precepto se regula la situación en la que un contribuyente hubiera tributado por traslado de residencia fiscal y, posteriormente, se le gravara por ganancia patrimonial en sede del propio IRNR.

En tal caso, el cálculo de la ganancia patrimonial considerará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones que se hubiera tenido presente en la aplicación del gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF.

No obstante, el artículo 24.4 del TRLIRNR no elimina la doble imposición si la ganancia de capital se considera obtenida en el Estado de destino de la persona física, excepto que la normativa de tal jurisdicción expresamente prevea la no sujeción de la porción del gravamen ya satisfecho en el Estado de origen (es decir, donde la persona física tenía anteriormente su residencia fiscal).

En cualquier caso, esta situación indeseada (pero perfectamente factible en la realidad) de doble imposición internacional debería conducir a la modificación de la tupida red de CDI que el Reino de España tiene actualmente suscritos y en aplicación. Se trata de una necesidad de adaptación de los tratados al *exit tax*, a efectos de evitar el fenómeno nocivo de la doble imposición.

6.3. El Modelo de Convenio de la OCDE y la doble imposición por gravamen de salida de una persona física. Alternativas y soluciones

La OCDE concibe la doble imposición internacional como una colisión, un choque de la potestad normativa de dos o más jurisdicciones en su vocación legítima por aplicar su normativa tributaria para gravar la renta generada en su territorio o más allá del mismo.

En el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional, la OCDE concibe que este fenómeno se genera únicamente por la confluencia de la potestad tributaria del Estado de la fuente de la renta y la potestad del Estado de residencia fiscal del perceptor de la misma. Y resulta que tal escenario, conforme se ha indicado en el párrafo anterior, no se produce técnicamente en el caso de la doble imposición generada por el gravamen de salida.

Ante esta situación surge la cuestión de si los conocidos mecanismos de exención y de imputación para la eliminación de la doble imposición internacional previstos en el artículo 23 (A y B) de dicho Modelo de Convenio sirven o no para solucionar esta laguna o vacío de previsión.

Para que tales métodos de eliminación de la doble imposición sean aplicables, se parte de que el Estado de la fuente pueda someter a imposición, conforme al Convenio, las rentas de capital. Sin embargo, en el gravamen de salida, esta tesitura no acontece, puesto que las ganancias de capital (cuyo tratamiento se contiene en el art. 13.5 Modelo de Convenio) pueden someterse a imposición exclusivamente en el nuevo Estado donde resida fiscalmente la persona física transmitente del capital financiero y perceptor de las rentas obtenidas a consecuencia de ello.

Una conclusión escéptica sobre la situación analizada es la de que el Modelo de Convenio de la OCDE verdaderamente no ha dispuesto previsión alguna concreta acerca de la supresión de la doble imposición generada por los gravámenes de salida.

Sin embargo, cabría una conclusión diferente, favorable, propicia a la posibilidad real de eliminación de la doble imposición derivada de los gravámenes de salida, pese a que el Convenio OCDE no contemple expresamente disposición alguna sobre esta cuestión. Tal afirmación se sustenta sobre las consideraciones siguientes:

- 1.º El principio general de eliminación de la doble imposición constituye la esencia, el objetivo primero y último, por naturaleza, de cualquier CDI. En consecuencia, a nivel bilateral, los Estados pueden pactar la inclusión de cláusulas en su red de CDI que prevean la supresión de la doble imposición que pudiera surgir de la exigencia de los gravámenes de salida. Y ello bien mediante el método de exención (art. 23 A) Modelo OCDE), o bien por el método de imputación, crédito fiscal o deducción (art. 23 B) Modelo OCDE).

Con arreglo al método de exención, el nuevo Estado de residencia fiscal renunciaría a ejercer su potestad de imposición sobre aquella porción de la ganancia patrimonial sometida al gravamen de salida en el Estado de la residencia fiscal inicial de la persona física (es decir, el Estado de procedencia). En este sentido, el Estado al que traslade su residencia fiscal el contribuyente considerará como valor de adquisición de las acciones o participaciones sociales el valor de mercado en la fecha en que la persona física adquiera la nueva residencia fiscal.

El artículo 13.9 del CDI entre el Reino de España y México de 1992 se rige por este mismo criterio. En dicho precepto del tratado, se reconoce de manera expresa la potestad del Estado de salida para gravar las plusvalías procedentes de acciones o participaciones correspondientes al periodo de residencia en ese Estado. Pero, a continuación, dispone que dichas plusvalías latentes no se incluirán en la base imponible correspondiente al cálculo de la ganancia de capital por el nuevo Estado de residencia fiscal. Y, conforme al método de imputación, deducción o crédito fiscal (*credit tax*), el nuevo Estado de residencia fiscal ostenta su potestad tributaria para gravar en su totalidad las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de las acciones o participaciones, pero prevé en su normativa interna la posibilidad de aplicar una deducción limitada del impuesto sobre la renta del nuevo contribuyente por una cuantía igual al gravamen de salida pagado a la Administración tributaria del anterior Estado de residencia fiscal.

Esa deducción limitada lo es por la parte de la cuota del impuesto sobre la renta del nuevo Estado de residencia, calculado antes de la deducción, correspondiente a la ganancia de capital gravada por el impuesto de salida. Con arreglo a este mecanismo, no llega a evitarse totalmente la doble imposición internacional³⁶.

El artículo 13.7 del CDI entre el Reino de España y Alemania de 2011 sigue esta solución de la deducción parcial o limitada. El tratado reconoce la potestad del anterior Estado de residencia de gravar las plusvalías latentes procedentes de la titularidad de acciones o participaciones sociales, siempre que su transmisión se efectúe por la persona física dentro del plazo de cinco años desde la fecha en la que esta perdiera su condición de residente en dicho Estado. El nuevo Estado de residencia fiscal permitirá restarse la deducción del impuesto de salida. Transcurrido el plazo de cinco años al que se refiere el precepto del CDI en cuestión, ya no se puede aplicar el gravamen de salida español. Ni tampoco podría Alemania exigir el impuesto de salida alemán si hubiera un nuevo cambio residencia fiscal de Alemania a España.

- 2.º Los procedimientos amistosos (art. 25 Modelo Convenio OCDE) permitirían eliminar la doble imposición generada por la exigencia de los gravámenes de salida.

Sería al Estado al que la persona física traslada su residencia fiscal al que correspondería la supresión de la doble imposición provocada por el *exit tax*³⁷.

³⁶ La finalidad preventiva del gravamen de salida (*anti-avoidance measure*) frente el peligro de evasión fiscal exige que el Estado de destino o receptor del nuevo residente le conceda una deducción o crédito fiscal que compense el impuesto de salida si también va a soportar un gravamen en el país de llegada.

Precisamente con tal deducción se evitaría la doble imposición internacional, aunque fuera solo parcialmente.

³⁷ Es la solución elegida por la propia OCDE (2014) en *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, párrafos 54-57.

7. Derecho comunitario: normativa y jurisprudencia sobre los impuestos de salida

7.1. Posicionamiento de la Comisión Europea respecto a los gravámenes de salida

Con fecha de 19 de diciembre de 2006, la Comisión Europea dictó una Comunicación (COM 2006, 825) al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, sobre la «Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, con el fin de garantizar el principio de libertad de establecimiento».

El objeto de esta comunicación era promover la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros con el fin de suprimir obstáculos fiscales tales como las discriminaciones y las dobles imposiciones en la UE³⁸.

Básicamente, en dicha comunicación la Comisión europea expresó a las instituciones comunitarias destinatarias lo siguiente:

- 1.º Los gravámenes de salida constituyen una restricción fiscal contraria a la libertad de establecimiento.
- 2.º El Estado de origen (esto es, el de la residencia fiscal primigenia de la persona física) puede adoptar medidas para liquidar deudas devengadas, así como también medidas de aseguramiento, siempre y cuando no haya una exacción inmediata.
- 3.º El Estado de origen tiene el deber de conceder al contribuyente un aplazamiento incondicionado de la deuda tributaria calculada hasta la realización efectiva de la ganancia de capital.
- 4.º La coordinación de los sistemas de imposición directa no armonizados de los Estados miembros tiene por objeto que estos sistemas sean compatibles con el derecho comunitario y la jurisprudencia del TJUE, en concreto, al ámbito específico de las imposiciones de salida³⁹.

³⁸ Cierta doctrina ha mantenido que el fin perseguido por la armonización del *exit tax* es limitar la planificación fiscal agresiva cuyo objetivo es claramente la transferencia de residencia y activos en el espacio comunitario. En esta línea *vid.* Rigaut (2016).

No obstante, ese objetivo no se contradice con el fin reconocido por el legislador comunitario en el propio preámbulo de la Directiva 2016/1164: garantizar que cuando un contribuyente cambie su residencia fiscal o activos a otra jurisdicción, el Estado de salida pueda gravar la plusvalía generada en su territorio, pese a que no se haya realizado aún. Esto es, el fundamento jurídico del gravamen de salida radica en la conexión del tributo con el territorio en el que se generó la ganancia patrimonial.

³⁹ Resultado de ello fue la incorporación del ya analizado artículo 95 bis de la LIRPF (y, en concreto, su apartado 6), en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF y de la TRLIRNR.

Ha de tenerse presente que el enfoque del derecho comunitario no es equiparable, equivalente ni intercambiable con la perspectiva de la OCDE y su Modelo de Convenio⁴⁰. Y que la imposición de salida puede constituir un obstáculo fiscal que dificulte implementación efectiva del mercado interior⁴¹.

Sea como fuere, la escasa y parca regulación normativa comunitaria en materia de imposición de salida expresa también la perspectiva restrictiva de la doctrina del TJUE, con un objetivo armonizador que se inclina descaradamente a favor de la protección del principio de territorialidad fiscal más que por la preservación de la libertad de establecimiento en la UE⁴².

7.2. Doctrina jurisprudencial del TJUE

7.2.1. Idea general

La jurisprudencia comunitaria ha reconocido reiteradamente el derecho de un Estado a gravar las plusvalías generadas por la residencia de un contribuyente en su territorio fiscal⁴³.

No obstante, el TJUE también ha invocado de manera constante las limitaciones del Derecho comunitario que deben ser respetadas por los Estados miembros en la regulación y exigencia de la imposición de salida.

Así, el TJUE ha declarado que gravar de manera inmediata con un impuesto las plusvalías latentes en el supuesto de traslado de residencia fiscal era susceptible de limitar el ejercicio del libre establecimiento y suponía un obstáculo a la libre circulación y un trato discriminatorio frente a las personas que mantenían su residencia.

Además, el tribunal europeo ha precisado que la suspensión del pago no puede condicionarse a la aportación de garantías, habida cuenta que dicha exigencia genera un efecto restrictivo en tanto que el contribuyente deja de disfrutar de los activos aportados, ni a la designación de un representante en el Estado miembro de origen.

⁴⁰ Todo lo contrario, como afirma De Juan Casadeval (2021), el enfoque de la OCDE sobre los gravámenes de salida

necesariamente es contradictorio en la medida que la Unión Europea es esencialmente un espacio económico integrado, que garantiza la libre circulación de factores productivos sin trabas fiscales como la imposición de salida. Luego, ese enfoque contradictorio debe abocar un punto de equilibrio, a una armónica garantía de la potestad tributaria del Estado miembro y de la irrenunciable libertad de establecimiento (p. 16).

Sobre este tema, *vid.* Souza de Man y Tiiu (2011).

⁴¹ *Vid.* Panayi (2010-2011).

⁴² *Vid.* Letizia (2020), citado por De Juan (2021).

⁴³ *Vid.* Ribes Ribes (2014) y Herrera Molina (2013).

No obstante, cierta doctrina ha advertido sin ambages la existencia de una jurisprudencia comunitaria contradictoria sobre los gravámenes de salida y su compatibilidad con el derecho de la UE⁴⁴.

7.2.2. Principales sentencias dictadas por el TJUE en la materia

A continuación, se examinan las principales sentencias dictadas en la materia por el TJUE:

1. Sentencia del TJUE de 11 de marzo de 2004 (asunto C-9/02 -NFJ017164-), de Lasteyrie du Saillant

Esta célebre sentencia trae causa de la interposición de una cuestión prejudicial por el *Conseil d'Etat* francés acerca de un residente galo que trasladó su residencia fiscal a Bélgica.

La persona física en cuestión tuvo que abonar el impuesto de salida correspondiente por las plusvalías latentes generadas por la titularidad de acciones en una entidad francesa, si bien se le ofreció la posibilidad de aportar garantías que cubrieran la deuda tributaria liquidada.

El Tribunal de Luxemburgo dictó sentencia condenatoria contra la Administración tributaria francesa, dado que tanto el pago como el afianzamiento son medidas restrictivas de la libertad de establecimiento.

El TJUE planteó como medida alternativa la exigencia de un gravamen de salida solo cuando, después de ejecutar la ganancia patrimonial fuera de Francia, la persona física volviera a este país en un periodo breve de tiempo.

2. Sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2006 (asunto C-470/04 -NFJ024030-), de *N*

Se trataba, en este caso, de una persona física residente en los Países Bajos que trasladó su residencia fiscal al Reino Unido. Se le exigía el impuesto de salida por las plusvalías latentes derivadas de la titularidad de unas acciones en empresas en las que participaba en más de un 5 % del capital social o, como alternativa, el afianzamiento.

Esta sentencia del TJUE se apartó de su doctrina anterior, excepto en lo referente a las garantías para conseguir el aplazamiento (al existir cláusulas de intercambio efectivo de información entre los Estados miembros) y en la no admisión de tener en cuenta las posibles minusvalías posteriores al traslado.

⁴⁴ Vid. Bizioli (2014) y Peeters (2017).

3. Sentencia del TJUE de 29 de noviembre de 2011 (asunto C-371/10 -NFJ045002-), *National Gris Indus*

En esta sentencia, el TJUE se mostró más flexible respecto de la línea jurisprudencial anterior.

Así, en relación con el gravamen de salida en el IS por cambio de residencia fiscal (por traslado de la sede de dirección efectiva) de una entidad holandesa a otro Estado miembro de la UE, consideró incompatible con el principio del derecho comunitario de libertad de establecimiento la exacción inmediata de un gravamen sobre las plusvalías latentes. Pero admitió claramente que el Estado de salida puede exigir intereses de demora y la constitución de garantías por el aplazamiento que, en su caso, se solicite.

4. Sentencia del TJUE de 23 de enero de 2014 (asunto C-164/12 -NFJ053175-), *DMC Beteiligungsgesellschaft*

Unos partícipes en sociedades personalistas en comandita simple efectúan una operación de canje de sus participaciones por otras de una sociedad de capital. A causa de dicho canje, las participaciones ya no quedan sujetas en Alemania al impuesto sobre las plusvalías que se obtienen en dicho Estado.

La doctrina del TJUE en su sentencia puede sintetizarse del modo siguiente:

- 1.º El gravamen sobre las plusvalías latentes no cuestiona el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.
 - 2.º Los Estados miembros están facultados para gravar plusvalías latentes en la medida en que se vean imposibilitados para ejercer su potestad tributaria sobre dichos rendimientos.
 - 3.º Debe permitirse al contribuyente optar entre pagar de manera inmediata o de forma diferida, exigiéndose en este último caso los intereses de demora devengados.
 - 4.º El escalonamiento del pago antes de la realización efectiva de las plusvalías latentes en cinco anualidades resulta conforme con el principio de proporcionalidad.
 - 5.º La constitución de garantías bancarias se admite siempre que vaya precedida de una evaluación previa del riesgo de que no se recaude.
5. Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 (asunto C-269/09 -NFJ047562-), *Comisión contra España*

Esta sentencia trae causa de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España, mediante el cual aquella solicita al TJUE que declare

que el artículo 14.3 de la LIRPF resulta contrario a los artículos 21, 45 y 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), lo mismo que los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el EEE. En esta sentencia, el TJUE aplica a esta cláusula de cierre de la legislación española su doctrina sobre los impuestos de salida.

En primer lugar, en relación con si el artículo 14 de la LIRPF constituye una restricción a la libre circulación de personas y al libre establecimiento, recuerda el TJUE que deben considerarse restricciones de la libre circulación todas aquellas medidas que prohíban u obstaculicen el ejercicio de dicha libertad. Toda restricción a la libre circulación, incluso de escaso alcance o de importancia menor, está prohibida. Para el Tribunal de Luxemburgo, aun cuando el artículo 14.3 de la LIRPF no prohíbe al contribuyente residente en España ejercer su derecho a la libre circulación, puede restringir su ejercicio al tener un efecto disuasorio, debido a que implica para el contribuyente la obligación de pagar el IRPF con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España, constituyendo tal diferencia un trato desfavorable. El TJUE considera que el trato distinto no se explica por una diferencia objetiva de situación y, en consecuencia, tal disposición supone un obstáculo a la libertad de establecimiento y circulación.

Reconoce el Tribunal de Luxemburgo que la disposición controvertida se refiere únicamente a la imposición de rentas ya devengadas y sujetas a gravamen, es decir, el contribuyente que se traslada no queda sujeto a un impuesto adicional y «lo único que sucede es que se ve privado de la ventaja que suponen las facilidades de pago de la deuda tributaria». Dicho Tribunal ha reiterado que «excluir una ventaja de tesorería en una situación con elementos transfronterizos mientras que se acepta en una situación equivalente sin tales elementos constituye una restricción de la libertad de establecimiento» (STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03 –NFIJ021162–, Marks & Spencer).

El TJUE procede a continuación a realizar el juicio de proporcionalidad de la medida (adecuación, proporcionalidad y necesidad) que realiza en todas sus sentencias.

En cuanto a la justificación de que la medida responde al objetivo de interés general de garantizar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, el Tribunal comunitario recuerda que los Estados, debido a que no existen medidas comunitarias al respecto, son competentes para fijar los criterios de reparto de su potestad tributaria a fin de suprimir la doble imposición. En el presente caso, puesto que lo discutido es el cobro inmediato del impuesto por el mero hecho del traslado (no el devengo anticipado), el TJUE considera que España no ha demostrado que la medida garantice tal reparto de la potestad tributaria entre los Estados, ya que entre el Estado de origen (España) y el de acogida no se produce un problema de doble imposición o de elusión del impuesto, ya que España gravará las rentas obtenidas anteriormente y el otro Estado las obtenidas con posterioridad al traslado.

En cuanto a la alegada necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario, España defiende que el cambio de residencia fiscal, que supone mayores dificultades a la hora de recaudar el impuesto, es una razón suficiente para justificar que se pierda la posibilidad

de diferir el pago del impuesto. Sin embargo, el TJUE no está de acuerdo y argumenta que ningún otro Estado reclama la potestad para gravar esas rentas ya devengadas en España y que, por tanto, debido a los mecanismos de colaboración europeos para la recaudación de la deuda, tal negación al diferimiento del pago no es necesaria.

Además, para el Reino de España el artículo 14 de la LIRPF resulta necesario y proporcionado al fin que se persigue, ya que en su opinión los instrumentos de cooperación administrativa y de asistencia mutua entre los Estados miembros son insuficientes para garantizar la eficacia del sistema tributario, ya que con el traslado los contribuyentes dejan de residir fiscalmente en España, lo que impide o hace más difícil la recaudación del impuesto. Sin embargo, el Tribunal comunitario considera que tales mecanismos comunitarios son suficientes⁴⁵, y si bien acepta que estos mecanismos no siempre funcionan en la práctica de forma satisfactoria, determina que los Estados miembros «no pueden deducir legítimamente de las eventuales dificultades [...] una justificación para restringir las libertades fundamentales». Añade el TJUE que el artículo 14 implica la obligación para el contribuyente que traslada su residencia de pagar de forma inmediata el impuesto, y que esta medida «excede de lo necesario para alcanzar la finalidad que se persigue», por lo tanto, no se supera el juicio de proporcionalidad en sentido estricto. Por todas estas razones, para el TJUE la restricción a las libertades fundamentales del artículo 14 de la LIRPF no está justificada.

En cuanto a la incompatibilidad del artículo 14 de la LIRPF con los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE (relativos, respectivamente, a la libre circulación de trabajadores y a la libertad de establecimiento), según el Tribunal comunitario, puesto que tales disposiciones son idénticas a las de los artículos 21, 45 y 49 del TFUE, lo declarado anteriormente debe aplicarse para los preceptos citados del Acuerdo EEE. La única diferencia en la argumentación estaría relacionada con la justificación de la medida por la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias. Los mecanismos de cooperación entre autoridades en la UE previstos mediante directivas no existen en las relaciones con terceros Estados no miembros de la UE, con los cuales deben contraerse compromisos de asistencia mutua específicos y concretos para tal fin. Puesto que el Reino de España no ha celebrado ninguna clase de tratado bilateral que prevea la asistencia mutua para la recaudación de los impuestos con Noruega, Islandia o Liechtenstein, el Tribunal europeo de Luxemburgo entiende que en el supuesto de que un contribuyente traslade su residencia fiscal a alguno de esos Estados, no consta que las autoridades españolas dispongan de medios que les permitan beneficiarse de una cooperación efectiva con las autoridades de aquellos. En consecuencia, la medida del artículo 14.3 de la LIRPF no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo consistente en garantizar la eficacia de la inspección tributaria y de la lucha contra la evasión fiscal y se supera así el juicio de proporcionalidad.

⁴⁵ En particular, el TJUE se refiere a los mecanismos previstos en las Directivas 76/308, 77/799 y 2008/55, que prevén mecanismos como la comunicación de datos entre Estados o el reconocimiento de títulos ejecutivos entre Estados miembros.

Por tanto, se desestima el recurso en lo referente al incumplimiento de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE y procede, por el contrario, estimar el recurso en relación con el incumplimiento de los artículos 21, 45 y 49 del TFUE mediante las disposiciones del artículo 14.3 de la LIRPF, declarándose estas contrarias a las libertades fundamentales.

6. Sentencias del TJUE de 21 de mayo de 2015 (asunto C-657/13 -NFJ058297-, *Verder Labtec*) y de 21 de diciembre de 2016 (asunto C-503/14 -NFJ064992-, *Comisión/Portugal*)

En estas sentencias el Tribunal comunitario recordó que su doctrina jurisprudencial sobre impuestos de salida se basa en diferenciar entre la determinación de la cuantía de la deuda en el momento de la salida y el cobro del impuesto así determinado.

Al respecto, el TJUE consideró que el cálculo del importe del gravamen a exigir en el momento mismo del traslado de la residencia fiscal del contribuyente queda plenamente justificado para garantizar el reparto de la potestad tributaria y la coherencia fiscal.

Sin embargo, también estimó que el cobro inmediato del gravamen de salida resulta desproporcionado, excepto en el caso de que se ofrezca al contribuyente la posibilidad de optar entre el pago inmediato o el pago por cuotas.

Ahora bien, el plazo de pago que se ofrezca a la persona física debe ser suficientemente prolongado. En el asunto C-503/14⁴⁶ se aceptaron 5 años de plazo. Y en el asunto C-657/13 se concedió a la persona física un plazo de pago más prolongado: 10 años.

Por último, en las sentencias referidas se declaró que no se puede obligar a los Estados a aplazar el impuesto de salida hasta que los activos se realicen efectivamente.

En definitiva, se puede afirmar que, en general, la jurisprudencia del TJUE dictada en materia de imposición de salida por traslado de una persona física de su residencia fiscal a otro Estado se muestra a favor de la compatibilidad de la imposición de salida con el derecho comunitario, aunque con ciertas limitaciones.

8. Cómo mitigar el *exit tax*

Impedir la exigencia de los gravámenes de salida estudiados una vez se hayan realizado los presupuestos de hecho que los regulan resulta imposible dentro del marco de la ley vigente en España.

⁴⁶ Vid. la interesante reseña que a esta Sentencia del TJUE realizan Martín Jiménez, Carrasco García y García Heredia (2017).

Otra cosa es actuar al margen de la ley aplicable, lo que no es aconsejable en absoluto, por elevada que sea la presión fiscal que una persona física soporte.

Sí que se puede, dentro de una legítima economía de opción, sortear la exacción del *exit tax* planificando algunas estrategias de optimización de nuestra tributación partiendo de lo dispuesto en la propia normativa tributaria analizada. Veamos cuáles.

1. Una persona física que traslade su residencia fiscal de España a un Estado miembro de la UE o del EEE podrá diferir o suspender por 10 años el pago del gravamen de salida correspondiente a la plusvalía latente de su patrimonio financiero⁴⁷.
2. Cambiar de residencia fiscal mediante un desplazamiento temporal fuera de España (a otro país de la UE o del EEE, o, incluso, a un país tercero que no esté calificado como jurisdicción no cooperativa) por motivos laborales permite una suspensión o postergación temporal por 5 años máximo (prorrogables por otros tantos) del pago efectivo del gravamen de salida, siempre que (tal y como se ha analizado en un epígrafe anterior de este artículo) lo comunique a la Administración tributaria española.
3. Habida cuenta que el *exit tax* español se aplica sobre unos activos concretos, resultaría prudente que la persona física cambie su inversión en acciones y participaciones sociales por inversiones en inmuebles. Se trataría, pues, de efectuar una reestructuración de su patrimonio previa al traslado de residencia fiscal.
4. En la línea de la opción anterior, otra alternativa es la de efectuar una macro reestructuración empresarial y patrimonial con anterioridad al cambio de residencial fiscal fuera de España mediante la realización de adquisiciones, donaciones, fusiones y constitución de fundaciones con la finalidad última de alejarlo del ámbito objetivo de aplicación del gravamen de salida del artículo 95 bis de la LIRPF.

9. Conclusiones

Conforme a lo examinado anteriormente, el ordenamiento jurídico tributario español contiene medidas de blindaje del interés recaudatorio de la Hacienda Pública frente a los intentos de deslocalización indiscriminada por personas físicas. Y, en concreto, respecto de aquellos contribuyentes del IRPF con una elevada capacidad económica contributiva expresada en la tenencia de valores financieros reveladores de la misma.

⁴⁷ Sería el caso de optar por la figura de la «residencia fiscal no habitual» (NHR) o «impuesto sobre la renta de personas singulares» previsto en Portugal, conforme a la cual se exime a los extranjeros de pagar por los ingresos provenientes de fuera del territorio portugués y gozar de otras ventajas fiscales muy favorables.

En la actual globalización (matizada tras el inicio de la guerra de Ucrania), la regulación y exigencia de gravámenes de salida constituye, se quiera o no, una restricción que distorsiona el libre movimiento de capitales y de empresas, ya sean titularidad de personas físicas, como de personas jurídicas y el principio de libertad de establecimiento.

Pues bien, a nuestro juicio, el artículo 95 bis de la LIRPF (la principal cláusula de cierre por la que se establece un auténtico gravamen de salida) puede resultar contrario a lo dispuesto en el artículo 13 del Modelo de Convenio OCDE, en virtud del cual se prevé que la ganancia de capital se gravará solo por el país de destino.

Resulta muy discutible la aplicación del referido artículo 95 bis de la LIRPF en países con los que el Reino de España ha suscrito un CDI por varias razones:

1. El sistema de jerarquía de fuentes normativas en el ámbito tributario (art. 7.1 b) LGT), el cual prima la aplicación de los tratados internacionales sobre las leyes ordinarias.
2. El respeto al principio general del derecho de *pacta sunt servanda*, esto es, los acuerdos han de respetarse y cumplirse.
3. Se podría generar un supuesto de doble imposición internacional de difícil e incierta eliminación.
4. El propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha manifestado en este sentido.

No obstante, hay una excepción. El Reino de España mantiene una reserva al Modelo de Convenio OCDE, por la cual se permite atribuir la potestad de imposición en origen en los casos de participación sustancial en capitales ajenos (Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, p. 45).

En definitiva, además de que los gravámenes de salida previstos en el ordenamiento tributario español restringen la libre competencia y la expansión de las empresas, la consecuencia inmediata de su existencia es ahuyentar a grandes contribuyentes corporativos y a inversores internacionales, disuadiéndolos o frenándolos en su deseo de establecer su residencia fiscal en España.

Referencias bibliográficas

- Afinado, A. (2013). Fiscalidad de impatriados y expatriados. *Cont4b3*, 45, 25-27.
- Agulló Agüero, A. y Coll Gomila, J. (2017). Exit tax y cambio de residencia en la UE y en el EEE. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 6, 19-58.
- Almonacid Larena, D. (2018). Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales. *Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos. Universidad de Alcalá*, 116, 1-97.
- Bizioli, G. (2014). Aporie e contraddizioni della giurisprudenza europea in materia di exit taxation. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 3, 381-422.
- Calderón Carrero, J. M. (2016). Las discriminaciones fiscales generadas por el Estado de residencia del contribuyente y el Derecho de la UE: el problema de la importación de pérdidas extranjeras y de los impuestos de salida. En A. Martín Jiménez y F. Carrasco González (Dirs.), *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE* (pp. 144 y ss.). (1.ª ed.). Thomson Reuters-Aranzadi.
- García Carretero, B. (2017). *Impuesto de salida español. Teoría y práctica*. Colección Derecho Financiero y Tributario. Juruá.
- Herrera Molina, P. M. (2013). Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución de la jurisprudencia del TJUE? *Revista General de Derecho Europeo*, 29.
- Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. (2013). De «Lasteyrie». Comisión C. España: ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los exit taxes de los Estados miembros? *Revista Española de Derecho Europeo*, 47, 149-184.
- Juan Casadeval, J. de. (2021). La transposición interna del exit tax armonizado por la Directiva contra la elusión fiscal en el sistema tributario español. *Crónica Tributaria*, 181, 11-40.
- Kubicova, J. (2016). Exit Tax in the World of International Migration of Companies and Individuals. Conference Proceedings. *16th International Scientific Conference Globalization and Its Socio-Economic Consequences. Zilina (Slovak Republik). University of Zilina. The Faculty of Operation and Economics of Transport and Communication, Department of Economics*.
- Letizia, G. (2020). The Recent Restrictive ECJ Approach to Exit Tax and the ATAD Implementation. *EC Tax Review*, 1(29), 33-37.
- Martín Jiménez, A., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2017). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Financiero*, 174, 251-292.
- Navarro Ibarrola, A. (2012). Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española. *Quincena Fiscal*, 9, 87-107.
- Panayi, C. (2010-2011). Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 13, 245-281.
- Peeters, S. (2017). Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Review*, 3(26), 122-132.
- Ribes Ribes, A. (2014). La problemática de los exit taxes en la Unión Europea. En F. Adame Martínez y J. Ramos Prieto (Coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (pp. 903-936). Instituto de Estudios Fiscales.



Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. *Crónica Tributaria*, 154, 119-138.

Rigaut, A. (2016). Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *European Taxation*, 11(56), 497-505.

Souza de Man, F. y Tiiu, A. (2011). Contradicting views of exit taxation under OECD MC and TFEU: are exit taxes still allowed in Europe? *Intertax*, 12(39), 613-625.

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli. Desarrolla su actividad investigadora en proyectos de investigación en el ámbito de la fiscalidad internacional, procedimientos tributarios y de algunas de las figuras impositivas de nuestro sistema tributario vigente. La actividad docente universitaria la realiza en las Facultades de Derecho y Economía y Empresa de la UAB. Puntualmente, también colabora con universidades privadas, colegios profesionales, escuelas de negocios, despachos de abogados, economistas y gestores tributarios. Es académico de la RAJLE y miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). <https://orcid.org/0000-0003-4539-654X>

La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos

Orlando Álvarez-Arias

Abogado del ICAM

Asesor fiscal

Doctorando en Derecho (UCM) (España)

orlando@alvarezarias.com | <https://orcid.org/0000-0003-2209-2893>

Extracto

Uno de los problemas que afronta la fiscalidad de la economía digital radica en saber si el comercio electrónico se puede incluir en la expresión «establecimiento permanente». Tradicionalmente, se ha entendido que un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios, es decir, un espacio físico o punto geográfico determinado en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En el presente trabajo analizaremos si las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar establecimientos permanentes debido a los cambios semánticos producidos en la lengua española.

Palabras clave: establecimiento permanente; economía digital; páginas web; lugar fijo de negocios.

Recibido: 23-10-2022 / Aceptado: 16-11-2022 / Revisado: 14-02-2023 / Publicado: 05-03-2023

Cómo citar: Álvarez-Arias, O. (2023). La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 149-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18645>



The reinterpretation of the concept of «permanent establishment» provided in the tax treaties through semantic changes

Orlando Álvarez-Arias

Abstract

One of the problems facing the taxation of the digital economy lies in whether electronic commerce can be included in the term «permanent establishment». Traditionally, a permanent establishment is known as a fixed place of business, a specific physical space or geographical point in which a company partially or totally develops its activity.

This work analyzes if web pages and app can be considered «permanent establishments» due to the semantic changes produced in the Spanish language.

Keywords: permanent establishment; digital economy; web pages; fixed place of business.

Received: 23-10-2022 / Accepted: 16-11-2022 / Review: 14-02-2023 / Published: 05-03-2023

Citation: Álvarez-Arias, O. (2023). La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 149-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18645>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. La interpretación de los tratados según los cambios semánticos
 - 3. La interpretación de los convenios redactados en varios idiomas
 - 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Uno de los problemas que afronta la fiscalidad de la economía digital radica en saber si el comercio electrónico se puede incluir en la expresión «establecimiento permanente» según los términos previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

Las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) han producido importantes cambios en el comercio internacional generando el nacimiento de nuevas formas de realizar transacciones comerciales. Según Álamo Cerrillo, «Las transacciones comerciales que se realizan de forma íntegra a través de Internet» (2016, p. 31). La entrega de bienes y servicios se realiza exclusivamente por medios digitales, sin necesidad de intervención humana y, en algunos casos, el contacto con el comprador solo se produce con la entrega de los bienes en su domicilio o en los puntos de recogida.

Las empresas puramente digitales no necesitan ningún tipo de presencia física para comercializar sus productos en cualquier Estado y las tiendas en línea no requieren espacio físico para exhibir o vender sus productos o servicios, pues las operaciones (la oferta y la aceptación) se perfeccionan a través de equipos electrónicos y, por ende, se sustituye el espacio físico por el posicionamiento web (Hernández Ramos y Hernández Barruecos, 2018, p. 18).

Las empresas tradicionales que recurren a medios tecnológicos suelen utilizar las instalaciones de terceros para almacenar y entregar sus mercancías en el otro Estado con lo que pretenden excluirse de la tributación en el Estado de la fuente en virtud de la literalidad de la excepción contenida en el artículo 5.4 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), pues la expresión «establecimiento permanente» no incluye la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

El concepto de residencia fiscal no soluciona el problema de la fiscalidad de la economía digital, pues el alcance global de internet provoca la deslocalización de las operaciones y la desmaterialización de entidades (Cediel Serra, 2019, p. 172; OCDE, 2018, p. 30).

Las actividades en la economía digital no se llevan a cabo ni crean valor en el lugar de la residencia. Las empresas que operan en el comercio *online* no necesitan realizar su actividad económica en el país de la residencia.

Los puntos de conexión habitualmente utilizados para definir la residencia de las sociedades (lugar de constitución, domicilio social y sede de dirección efectiva) no representan el lugar donde se crea el valor o beneficio.

Las entidades se pueden constituir o tener su domicilio social a conveniencia trasladando sus beneficios a lugares de baja tributación distintos del sitio donde las actividades se llevan a cabo y se crea el valor.

Ni siquiera el concepto de sede de dirección efectiva, entendido como «el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad» (OCDE, 2010, p. 92), resulta capaz para solucionar el problema derivado del comercio digital, pues las mejoras de las comunicaciones y de la gestión de la información permiten que las empresas puedan dirigir sus actividades desde zonas geográficas alejadas de los lugares donde se encuentran los clientes o de donde se llevan a cabo sus operaciones (Serrano Antón, 2019, p. 1.134).

Ninguna de las circunstancias que se pueden tomar en cuenta para determinar la sede de dirección efectiva reflejan el lugar donde se obtiene el beneficio y se crea valor. La ubicación del recinto donde el concejo de administración celebra sus reuniones, el lugar desde donde el consejero delegado y los altos ejecutivos realizan habitualmente sus funciones, el sitio desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, la localización de la oficina central o el emplazamiento donde están archivados los documentos contables (OCDE, 2010, p. 92) depende en gran medida de la voluntad del obligado tributario y no se vinculan con el lugar donde se obtienen los beneficios.

Los miembros del consejo de administración, el consejero delegado y los altos ejecutivos pueden realizar sus actividades por medios telemáticos sin estar presentes en el lugar donde se genera el valor y se crea el beneficio. Los documentos contables se pueden archivar en cualquier sitio y estar disponibles desde cualquier lugar del mundo a través de internet mediante su digitalización.

Los nuevos modelos de negocios digitales no justifican que la tributación se establezca en función del país de la residencia. Ni siquiera los principios y reglas existentes para distribuir los beneficios entre empresas vinculadas –actualmente basados en un análisis de las funciones, activos y riesgos asumidos por las entidades en cuestión– resultan válidos en el marco de la economía digital (Rodríguez Losada, 2019, p. 160), pues no resulta complicado desplazar las funciones, los activos y/o los riesgos a territorios con gravámenes más favorables (Cordón Ezquerro, 2019, p. 128), principalmente, por la importancia de los intangibles y su fácil deslocalización en el comercio *online*.

No se debe establecer la tributación con base en el país de la residencia, pues en la economía digital no se crea valor solo en el lado del suministro. Las empresas *online* deberían pagar sus impuestos en la jurisdicción del mercado, aunque no tengan presencia física en ese territorio, pues obtienen sus beneficios en el Estado de la residencia del cliente o usuario, cuyo sistema jurídico les permite ofertar y vender sus productos *online*, les protege sus derechos de propiedad intelectual e industrial y les garantiza la tutela judicial del crédito. Las empresas digitales se aprovechan de la infraestructura general y técnica del país de la fuente que permite el abastecimiento de energía, el acceso de los consumidores o usuarios a internet e incluso el reciclaje de residuos para el empaquetado (Rodríguez Losada, 2019, p. 162).

Se dice que las fuentes normativas de la fiscalidad internacional «no estaban pensadas para contemplar la nueva realidad del comercio electrónico» (Oliver Cuello, 2009). No obstante, mientras no se modifiquen los convenios sobre doble tributación habrá que analizar si los convenios sobre doble imposición suscritos por España, basados en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la Organización de las Naciones Unidas, permiten incluir las diversas manifestaciones de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente, pues ni siquiera basta la modificación de los modelos de convenio o la inclusión de algún aspecto en sus comentarios.

La revisión de los convenios sobre doble tributación no es una solución a corto plazo. El Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, celebrado en París el 24 de noviembre de 2016, en vigor en España desde el 1 de enero de 2022, tampoco soluciona el problema, pues no modifica la definición del establecimiento permanente en función de la economía digital, aunque regula ciertos aspectos relacionados con las normas antiabuso en materia de establecimientos permanentes, tales como su ubicación en terceras jurisdicciones (art. 10), la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares (art. 12), la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas (art. 13) y la fragmentación de contratos (art. 14), etc.

El convenio multilateral no es la solución inmediata, aun en los aspectos que este regula, pues su aplicación requiere que el otro país firmante del convenio fiscal que se pretende modificar sea parte o al menos signatario del citado tratado multilateral, haya aceptado las reservas interpretativas de España o no haya formulado ninguna objeción a la reserva dentro de los 12 meses siguientes a la fecha en que haya recibido la notificación de la reserva (art. 20.5 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados –CVDT–).

Una solución práctica se puede alcanzar mediante la interpretación de los convenios suscritos. Se necesita analizar y explicar el concepto de establecimiento permanente conforme a lo previsto en los convenios sobre doble imposición suscritos por España a fin de determinar el sentido y efecto atribuido en el tratado (León Bastos, 2010, p. 21), es decir, aclarar qué es lo que se quiso decir con la expresión «establecimiento permanente» para poder delimitar su posible aplicación a la economía digital.

Existen diversas formas de interpretar las leyes, verbigracia, interpretación textual, gramatical, judicial, legislativa, doctrinal, exegética, finalista, progresiva y analógica. No obstante, debido a la especial naturaleza de los convenios de doble tributación en los que se aplica con mayor rigor el principio de la reserva legal y el mandato de tipificación, resulta conveniente ajustarnos a las reglas de interpretación de los tratados internacionales previstas en la CVDT, evitando la interpretación extensiva y la analógica.

Los convenios sobre doble imposición, aunque son una fuente directa del derecho interno y tienen primacía frente al orden jurídico estatal (Constitución española, art. 96.1), debido a que están destinados a repartir la soberanía fiscal entre los Estados que los suscriben y no crean, *per se*, tributos, por lo que su interpretación está vinculada a los principios constitucionales de la tributación.

Según el principio de la reserva legal y el mandato de tipificación, todos los elementos esenciales de la obligación tributaria deben estar suficientemente determinados en la ley (Altamirano, 2012, p. 104; Calvo Ortega y Calvo Vérguez, 2021, p. R.B.-3.7). El principio de seguridad jurídica obliga a que las normas jurídicas sean claras y proporcionen al ciudadano el conocimiento de las consecuencias jurídicas de sus actos, es decir, se debe garantizar la previsibilidad de las consecuencias fiscales, evitando cualquier incertidumbre en lo que se refiere a su aplicación. Sin embargo, el principio de seguridad jurídica no contempla la obligación de utilizar conceptos cerrados ni la limitación de la interpretación a la literalidad de la norma positiva (Paula Basso, 2013, pp. 171 y 175).

La interpretación de las normas tributarias no se opone al principio de seguridad jurídica, pues el propio legislador establece las bases sobre las que se debe realizar cualquier labor interpretativa. Según el artículo 12 de la Ley General Tributaria (LGT), las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

La amplitud de la interpretación de las normas tributarias es un tema de ponderación de valores constitucionalmente protegidos (principio de generalidad, igualdad, justicia tributaria, etc.), pues en el ordenamiento jurídico español se admiten los cambios de criterio motivados e incluso la retroactividad en grado medio o impropia que se produce cuando la norma incide sobre situaciones nacidas bajo la vigencia de la normativa anterior, pero que no han agotado todos sus efectos en la fecha en que entra en vigor (*vid.*, Sentencias del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre [cuestiones de inconstitucionalidad n.º 3563/1994, 3564/1994, y 3565/1993 y 100/1994 (acumuladas) –NFJ004656–]; 182/1997, de 28 de octubre [recursos de inconstitucionalidad n.º 2548/1992 y 553/1993 (acumulados) –NFJ005623–]; 234/2001, de 13 de diciembre [cuestión de inconstitucionalidad n.º 389/1994 –NFJ011438–], y 176/2011, de 8 de noviembre [rec. de inconstitucionalidad n.º 1827/2000 –NCJ055862–]).

En todo caso, la mayor o menor amplitud de la labor interpretativa de las normas tributarias en ningún caso supone aceptar la integración analógica como forma de determinar

los elementos esenciales de la obligación tributaria y de las exenciones (art. 14 LGT) (Pérez Royo, 1998, pp. 94-96). No cabe ninguna forma de interpretación extensiva o analógica, más allá de cuestiones procedimentales o formales, que tienda a determinar los elementos integrantes del hecho imponible (Siota Álvarez, 2010, pp. 282-291) ni para dar a la norma un significado claramente no previsto según el sentido propio de sus palabras y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas.

2. La interpretación de los tratados según los cambios semánticos

Como regla general, la CVDT establece que «un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin» (art. 27 CVDT).

La interpretación de los convenios de doble imposición no se puede limitar a las circunstancias coetáneas a su entrada en vigor. El contexto no se agota con los trabajos preparatorios del tratado ni con las circunstancias de su celebración, pues en todo caso se debe tener en consideración su objeto y fin. El artículo 32 de la CVDT considera que los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración son medios de interpretación complementarios que se aplican cuando la interpretación dada conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado sea ambiguo u oscuro.

La común intención de los Estados no se agota con la interpretación literal, según el significado que las palabras empleadas tenían al momento de celebrarse el tratado.

Toda lengua, como sistema de signos, acoge una pluralidad de usos en constante formación (Penas Ibáñez, 2009, p. 10). Las palabras pueden cambiar de significado o sumar nuevos con el paso del tiempo, esto es lo que se denominan «cambios semánticos» (Revista Semana, 2020).

Los términos y las definiciones no son estáticas, sino que evolucionan con el paso del tiempo. El significado de las palabras depende del uso y costumbre de los hablantes. Los idiomas evolucionan según los cambios lingüístico y semánticos: aparecen nuevas palabras y/o significados (Espinal *et al.*, 2020, p. 7). Según Forastieri Braschi, «el lenguaje es el depositario del *continuum* histórico del cual forma parte cada uno vivencialmente» (1978, p. 112). El lenguaje se adapta a los nuevos fenómenos, pues supone una herramienta de representación isomórfica de la realidad (Silió Martínez, 1997, p. 70). Los usuarios del lenguaje combinan palabras, frases y oraciones construyendo nuevos significados. De hecho, el lenguaje refleja la forma en cómo los seres humanos perciben y conciben su mundo en el que el significado de los enunciados revela lo que los hablantes quieren transmitir en correlación con lo que los oyentes comprenden, según su uso real, en el que los conceptos

no están necesariamente predeterminados sino que pueden tener su origen en jergas de uso generalizado (Arginelli, 2015, pp. 55-87).

La interpretación de los términos empleados en un tratado se debe hacer con base en competencia lingüística, es decir, conforme «el saber que aplican los hablantes al hablar y al configurar el hablar» (Penas Ibáñez, 2009, p. 13).

La interpretación de los términos empleados en un convenio internacional conforme al sentido corriente de las palabras según los hablantes del idioma trae a colación otra problemática cuando el convenio ha sido autenticado en dos idiomas, en el que no se haya establecido la prevalencia de uno de los textos, lo que será analizado en epígrafe separado.

La interpretación de los convenios de doble imposición se debe adaptar a la modificación de los significados de los vocablos usados en el proceso de evolución histórica conforme al objeto y fin de la norma.

Los cambios semánticos de los vocablos y oraciones empleadas en un convenio de doble imposición no necesariamente afectan el objeto y fin del tratado, sino que, por el contrario, quizás puedan ser una herramienta útil para adaptar el convenio a las situaciones actuales. Resulta contrario a la buena fe que un contribuyente se pretenda excluir de los efectos de una ley o tratado internacional, cuando la interpretación de los términos usados en la norma se adapta al significado corriente atribuido por los hablantes.

La interpretación estática de los convenios internacionales conduciría a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable, pues desconoce la naturaleza de los tratados internacionales sobre doble tributación que no se limitan a evitar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en la convención, sino que buscan prevenir la evasión y el fraude fiscal.

La aplicación de los cambios semánticos de las palabras no contradice el objeto y finalidad de los convenios de doble imposición, pues propician su aplicación a los nuevos fenómenos económicos previniendo la evasión y el fraude fiscal.

No se trata de hacer interpretaciones extensivas en las que se aplique el convenio a situaciones que no se encuentran comprendidas claramente en los términos literales del tratado, sino de adaptarlo a los cambios o nuevos significados usualmente admitidos en el lenguaje, que en todo caso resulten congruentes con los objetivos y finalidades del convenio

La interpretación gramatical o exegética no se agota con el significado que tenían las palabras al momento de celebrarse el acuerdo de voluntades. Las normas legales o convencionales se aplican a situaciones futuras por lo que no se pueden limitar únicamente a situaciones prototípicas previstas en el momento de su creación. Lo fundamental es los nuevos significados que denoten otros supuestos de hecho correspondan con lo que los contribuyentes, destinatarios de la norma, puedan entender en concordancia con el objeto y finalidad de la norma (Arginelli, 2015, p. 103).

Cuando el artículo 5.2 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que la expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial, una serie de lugares físicos (las sedes de dirección, las sucursales; las oficinas; las fábricas, los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales), su carácter enunciativo no impide que se pueda aplicar a otros lugares según el significado corriente que los hablantes dan a la palabra «sitio».

El sentido literal se debe adaptar a los cambios semánticos, máxime cuando estos resultan acordes con los objetivos y finalidades del convenio. Las palabras pueden presentar diferentes acepciones. La aceptación de las nuevas acepciones de los vocablos, según su significado habitual, no se opone al principio de seguridad jurídica, pues los nuevos significados en el hablar hacen previsibles las consecuencias fiscales.

En la lengua española existen cambios semánticos en palabras, tales como nube, sitio web, que describen algunos fenómenos asociados al uso de internet.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, «nube» no solo significa el «agregado visible de minúsculas gotitas de agua o de cristales de hielo suspendidos en la atmósfera, sino que también se aplica al «espacio de almacenamiento y procesamiento de datos y archivos ubicados en internet, al que puede acceder el usuario desde cualquier dispositivo»; mientras que «sitio» no solamente es un espacio, lugar o terreno que es ocupado o puede serlo por algo. La Real Academia de la Lengua Española reconoce la existencia del vocablo «sitio web» entendido como conjunto de páginas web agrupadas bajo un mismo dominio de internet (Real Academia Española, 2021).

Los nuevos significados atribuidos a las palabras nube y sitio revelan que la expresión lugares no solo se aplica a los espacios geográficamente determinados. Puede haber lugares de almacenamiento en la nube o sitios de negocios virtuales que operan a través de páginas web o aplicaciones según «el saber que aplican los hablantes al hablar y al configurar el hablar».

Soy consciente de que el concepto tradicional de establecimiento permanente se ha vinculado siempre a un entorno físico definido geográficamente y que tal circunstancia ha provocado que parte de la doctrina no considere los sitios web como establecimientos permanentes por no estar físicamente localizados, sino que son elementos intangibles basados en una combinación de datos electrónicos y *software* en el que no existen locales, maquinarias, ni equipos (Calvo Vérguez, 2010, p. 500; Sánchez-Archidona Hidalgo, 2016, pp. 134-135). Incluso, la OCDE (2019, párr. 123) no reconoce que los sitios web puedan ser considerados como establecimientos permanentes por no ser un espacio físico y tangible, pues, en su criterio, suponen una «combinación de *software* y datos electrónicos», pero tal conclusión no deja de ser una mera opinión que no se apoya en la interpretación semántica de la palabra «sitio».

De hecho, Grecia, Portugal y España formularon una reserva a modo de declaración interpretativa en el Modelo de Convenio de la OCDE, pues no consideran que la presencia

física sea un requisito para la existencia de un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico; y, por lo tanto, consideran que en determinadas circunstancias una empresa que lleva a cabo operaciones en otro Estado mediante una página web podrá ser tratada como establecimiento permanente en dicho Estado (Oliver Cuello, 2009, p. 9).

En el ordenamiento jurídico español se admite que en determinadas circunstancias una página web pueda ser tratada como un establecimiento permanente. Las reservas formuladas a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sirvieron de base al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) español, en su Resolución de 15 de marzo de 2012 (RG 2107/2007 –NFJ047352–) para afirmar que Dell, residente en Irlanda, mantenía un establecimiento permanente en España a través de su página web, alojada por cierto en un servidor situado fuera del territorio español (Escribano, 2019, p. 12).

Los cambios semánticos en la lengua española permiten que el vocablo «sitio» no solamente se refiera a los lugares físicos, es decir, espacio, lugar o terreno determinado que es ocupado o puede serlo por algo, sino también puede aplicarse a los sitios web, las aplicaciones y al almacenamiento en la nube.

Debemos deslastrarnos de la concepción tradicional en la que establecimiento permanente se refiere únicamente a un espacio geográfico en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad. La empresa puede desarrollar toda o parte de su actividad mediante una página web o una aplicación.

No se debe confundir el sitio web con el servidor donde esté alojado, como una manera de reproducir el escenario físico a estos intangibles. El servidor aunque en ciertas condiciones se puede considerar un establecimiento permanente, su localización no soluciona el problema de la tributación en el Estado donde se genera el valor, pues el servidor se puede encontrar en un sitio distinto del lugar donde se desarrolla la actividad. De hecho, un ordenador portátil, que es fácilmente transportable, puede ser a su vez un servidor, y, por ende, ni siquiera se cumple con la idea de la fijeza que caracteriza la noción de establecimiento permanente (Rengifo, 2002, p. 9).

La solución radica en que la expresión «sitio» se aplica tanto a los lugares físicos como a las páginas web y las aplicaciones, por lo que las páginas web o aplicaciones se pueden considerar un lugar de negocios virtual en el que una empresa desarrolla toda o parte de su actividad.

El idioma ha cambiado; la economía también lo hizo. El derecho debe adaptarse a los cambios semánticos y a los nuevos fenómenos económicos. Si una palabra presenta diferentes acepciones, se pueden utilizar aquellas que mejor se adapten al objeto y finalidad de la norma. Se pueden emplear todas las nuevas acepciones de un vocablo según su uso lingüístico habitual que aseguren el cumplimiento de los objetivos y finalidades de la convención: procurar el reparto soberano de la potestad tributaria de los Estados, evitando la doble imposición y previniendo la evasión y el fraude fiscal.

El significado que los Estados contratantes pretendieron transmitir a los posibles destinatarios del tratado se debe medir conforme al objeto y finalidad del tratado, pues sus normas tienen vocación de aplicación a situaciones futuras.

Se trata de reconocer el significado habitual de los términos empleados por los destinatarios de la convención. Resulta contrario al principio de la buena fe y de los actos propios que los contribuyentes se opongan a la interpretación de un convenio sobre doble imposición según el significado usual que los hablantes otorgan a los términos empleados.

Los convenios y las instituciones se deben interpretar con base en la realidad (método hermenéutico-analítico). Los cambios semánticos suponen el reconocimiento de la realidad mediante la adaptación de los signos lingüísticos a los nuevos fenómenos.

Si entendemos por «empresa» la «organización de medios personales, materiales, e inmateriales para la producción de bienes o servicios para el mercado» (Bercovitz Rodríguez-Cano, 2015, pt. RB-4.1), no podemos negar que la forma en cómo se organizan en la actualidad esos medios personales, materiales y humanos ha cambiado.

Existen diferentes modelos de negocios. Empresa, establecimiento y explotación son términos que se usan indistintamente para referirse al negocio del empresario (Código Civil, arts. 10, 324, 1346.8.º, 1347.5.º, 1360 y 1389) e incluso se menciona como «explotación económica» (Código Civil, arts. 1056 y 1406.2.º) (Sánchez Calero Guilarte y Sánchez Calero, 2015, pt. RB-14), en clara mención del elemento productivo con independencia de sus elementos materiales.

El negocio o actividad empresarial se configura como el conjunto de bienes organizado por el empresario como medio para obtener su finalidad económica. Lo importante es la organización de los bienes y no el carácter material de los destinados para obtener una finalidad económica (Sánchez Calero Guilarte y Sánchez Calero, 2015, pt. RB-14). Se trata de una unidad económica organizada que puede estar compuesta por bienes materiales o inmateriales.

Según la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 193/1994, de 7 de marzo (rec. núm. 605/1991), el concepto de «empresa mercantil»

se configura con una unidad patrimonial, propia de la persona individual o colectiva, integrada no solamente por determinados elementos singulares sino también por el elemento preponderante de la organización, fuente del dinamismo creador y de la actividad en la esfera de la producción económica, rasgos o señas todas ellas de identidad que obligan a la organización empresarial, como tal unidad patrimonial, al cumplimiento de cuantas obligaciones le incumben.

Este concepto también es refrendado por la Dirección General de los Registros y del Notariado en la Resolución de 13 de junio de 1994, cuando señala que la empresa no es

sino una organización socioeconómica integrada por los diversos elementos personales, materiales e inmateriales.

La empresa es «un organismo dinámico, que tiene una determinada capacidad productiva». El concepto de empresa no requiere necesariamente la organización de elementos materiales. El artículo 5.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades define la «actividad económica» como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Pueden existir medios de producción digitales, incluso, sin la participación de recursos humanos debido a la inteligencia artificial, que están destinados a intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios digitales.

En la economía digital, una empresa puede estar integrada por elementos de elementos inmateriales dotados de cierta autonomía a causa de la llamada inteligencia artificial, por lo que una interpretación dinámica del concepto de establecimiento permanente no debe desconocer la realidad de los nuevos modelos de negocios con los que operan los fondos de comercio digitales.

Existen las denominadas «empresas puramente digitales» que se dedican a la prestación de servicios telemáticos esencialmente automatizados mediante un *software* preprogramado conforme a una serie de algoritmos. Por otra parte, las empresas tradicionales recurren a medios tecnológicos para comercializar bienes o servicios en un mercado, sin necesidad de ningún tipo de presencia física (Escribano, 2019, p. 11). En ninguno de estos dos casos, se niega la existencia de una empresa, desde el punto de vista del derecho mercantil, aunque en la organización de los medios de producción se dé prevalencia a los medios inmateriales o intangibles.

En el comercio electrónico, existen una organización, un nombre comercial, un conocimiento del mercado y un conjunto de bienes y derechos afectos a la explotación (Bas Soria *et al.*, 2017, pp. 265-266).

Las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar sitios de negocios virtual mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. El carácter fijo o permanente no se lo otorga ninguna ubicación geográfica, sino su aptitud para operar en un mercado determinado.

La participación de la empresa a través de su página web o aplicación en un mercado puede ser permanente o accidental. La participación continuada de la empresa en el mercado de otro país a través de su página web o aplicación es una cuestión de hecho que se puede medir por el volumen de operaciones en espacios de tiempo determinados, el uso de publicidad dirigida a los consumidores de ese país, la disposición de medios de pago nacionales, la contratación de servicios de logística, etc. (Rengifo, 2002, p. 8). El volumen de negocios no se debe medir en comparación con los ingresos obtenidos por la casa ma-

triz, pues una empresa puede realizar parcialmente su actividad a través de un establecimiento permanente. Tampoco resulta necesario comparar el volumen de negocios país por país, pues una página web puede operar y considerarse un establecimiento permanente en distintos países. El carácter continuado de la actividad se fijará con base al volumen de negocios conforme una unidad de tiempo. No se considera un establecimiento permanente a las operaciones aisladas y esporádicas que una empresa haga en un mercado determinado a través de su página web.

La página web o una aplicación se puede catalogar como fondo de comercio digital permanente cuando es un mecanismo de ventas estable y duradero que se vincula a un nombre (marca) y a un dominio que se maneja mediante herramientas o marketing digital. Mientras no se realicen operaciones de negocios concretas se entiende que la empresa realiza labores preparatorias o de promoción no susceptibles de generar un establecimiento permanente (OCDE, 2019, párr. 60). El carácter continuo o permanente nace de la especial vinculación entre el contribuyente y un Estado de la fuente basado en su participación efectiva en el mercado de ese país.

La página web o aplicación se puede considerar como un fondo de comercio virtual asociados a diferentes mercados, pues representa un conjunto organizado de los medios de producción, no susceptibles de titularidad jurídica autónoma, que en referencia a la eficiencia de la empresa están destinados a generar beneficios (Bercovitz Rodríguez-Cano, 2015, pt. RB. 6.15). Se trata de individualizar las formas de organización de los medios de producción con independencia de su naturaleza material o inmaterial. Lo importante es su aptitud para generar beneficios y la participación continua de la empresa, a través de una página web, en el mercado de otro país.

La participación constante de una empresa en el mercado de otro país no se mide por los medios materiales y humanos empleados. Las nuevas TIC permiten que una empresa pueda actuar en otro mercado de modo estable, sin un asentamiento físico, ni intervención humana, verbigracia, las empresas puramente digitales.

Según Sánchez-Archidona Hidalgo, «una página web supone una presencia permanente en la vida económica de un país, que puede, en ocasiones, llegar a ser una importante presencia económica, debido fundamentalmente al volumen de negocio que mueven estas» (2016, pt. 135).

El Estado de la fuente puede someter a imposición la renta obtenida en su territorio partiendo de la base de que la página web constituye un lugar virtual fijo de negocios, pues las diferentes acepciones gramaticales del vocablo «sitio» incluye los sitios web. No obstante, para cierto sector de la doctrina, las páginas web se puede considerar un equivalente al agente dependiente cuando acepta los encargos de los clientes, en cuyo caso su actividad consistirá en cerrar contratos por cuenta de su comitente (Oliver Cuello, 2009, p. 8). Sin embargo, este criterio, en mi opinión, sobrepasaría el ámbito de la interpretación semántica y

su operatividad estaría condicionada al reconocimiento de la personalidad jurídica a la inteligencia artificial. No cabe considerar la página web como un agente dependiente, pues, pese a la autonomía que pueda tener debido a la inteligencia artificial, no se puede considerar un ente dotado de personalidad jurídica.

En definitiva, las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar lugares fijos de negocios, según los cambios semánticos reconocidos al vocablo «sitio», en los que las empresas pueden realizar permanentemente toda o parte de su actividad en el mercado de otro país.

3. La interpretación de los convenios redactados en varios idiomas

La interpretación de los términos empleados en un convenio internacional conforme al sentido corriente de las palabras trae a colación un problema con amplia repercusión actual. Se trata de las diferencias en el sentido de los términos utilizados en los convenios autenticados en dos o más idiomas, en los que no se haya establecido la prevalencia de uno de los textos.

El problema va más allá de los cambios semánticos de las palabras usadas en un tratado que pueden ser aceptados en la medida en que los cambios o suma de nuevos significados sean comunes a los idiomas usados en las versiones auténticas según el uso habitual de las lenguas en referencia a fin de asegurar una interpretación común que asegure la armonía del lenguaje fiscal usado en el convenio suscrito (Calderón Carrero, 2019, p. 59; Vogel *et al.*, 2015, pp. 41-44). Se necesita que los cambios o adiciones en los significados se produzca en todos los idiomas involucrados a fin de asegurar la uniformidad o equivalencia de los términos utilizados en los textos auténticos.

Se trata de un problema estructural que puede surgir *ad initio* con la redacción de los convenios multilingües que en la actualidad puede tener importantes repercusiones debido a la entrada en vigor del Convenio multilateral para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, celebrado en París el 24 de noviembre de 2016, pues este tratado se redactó, negoció y firmó en inglés y francés, aunque su incorporación al derecho interno español se produjo mediante su ratificación y publicación en castellano (BOE de 22 de diciembre de 2021).

La problemática de los tratados autenticados en dos o más idiomas puede presentar una importante influencia en la fiscalidad internacional con la entrada en vigor del Convenio multilateral para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, pues en el caso del Reino de España se pretende modificar a 88 convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados por España, muchos de los cuales están autenticados en distintos idiomas.

Se trata de un tema de interpretación y no de mera traducción (Tron, 2015), salvo que la discrepancia se produzca entre las versiones oficiales y la ratificación redactada en otro idioma distinto al que haya sido autenticado.

En caso de que la diferencia se produzca entre una versión oficial y la ratificación será un problema de traducción y privará la versión auténtica sobre la ratificación, salvo que el tratado o las partes hayan convenido que la versión del tratado contenida en la ratificación sea considerada también como texto auténtico (CVDT, art. 33.2).

Las diferencias semánticas existentes entre las versiones oficiales de un convenio se deben resolver conforme a las reglas de interpretación de los tratados previstas en la Convención de Viena, pues se entiende que los textos involucrados hacen igualmente fe en cada idioma, salvo que la convención disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos (CVDT, art. 33.1).

Las desigualdades en el sentido de los términos de un convenio de doble imposición multilingües pueden originar graves conflictos de difícil solución, pues estaría involucrado el principio de seguridad jurídica y de reserva legal.

Prima facie, un Estado no puede interpretar un tratado de forma más amplia del que corresponda a los términos utilizados en la versión redactada en su lengua oficial, aunque se favorezca a la versión auténtica y se trate de una versión no auténtica producto de su ratificación, pues el Estado no puede ir contra sus propios actos. No obstante, esta solución no es definitiva, pues el contribuyente puede estar interesado en que prevalezca la versión del tratado redactada en su idioma u otra versión auténtica, pues se entiende que cada texto auténtico hace fe y, por ende, tienen el mismo peso jurídico. Recordemos que los convenios para evitar la doble imposición buscan regular la fiscalidad entre dos Estados en el que el contribuyente es residente en uno de ellos, pero puede obtener rendimientos en el otro Estado, por lo que el obligado puede querer que se aplique el sentido atribuido a los términos usados en la versión auténtica redactada en el idioma del país de su residencia o incluso la del lugar donde se genera el beneficio.

En mi opinión, el contribuyente no puede hacer valer un significado distinto al atribuido en la versión auténtica redactada en su idioma, por razones de buena fe y de la doctrina de los actos propios, pues se trata de su corriente hablar. No obstante, la cuestión no se limita a razones de legitimación, pues está involucrada la potestad tributaria de los Estados.

El problema tampoco se circunscribe a la mera atribución unilateral de una competencia tributaria. Las diferencias semánticas entre las versiones oficiales pueden provocar que los dos Estados califiquen una misma renta de forma distinta con lo que sería nugatorio el principio de reparto de la potestad tributaria según los tipos de rentas, verbigracia, el Estado de la residencia puede considerar una renta como beneficio empresarial que solo tributa en ese Estado, mientras que el Estado de la fuente la puede considerar renta inmobiliaria y, por ende, sujeta a tributación en el país de la fuente.

Las diferencias semánticas en los tratados multilingües ha sido objeto de controversias judiciales.

El TS español, en una decisión poco razonada, se pronunció sobre las disparidades en las traducciones del Convenio de doble imposición con Reino Unido señalando que en España el único texto aplicable es la versión en la lengua española (*vid.*, Sentencia del TS de 17 de junio de 2009 [rec. núm. 4747/2006 –NFJ034500–]). Este criterio, en mi opinión, resulta contradictorio con lo establecido en el artículo 33 de la CVDT que establece «cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos», es decir, las versiones auténticas de un tratado internacional redactadas en diferentes idiomas tienen la misma fuerza vinculante (Vogel *et al.*, 2015, p. 40).

A mi juicio, no cabe priorizar una versión auténtica de un convenio plurilingüe, aunque se trate del idioma oficial y pese a que se supone que la intención de las partes contratantes era permitir que la interpretación se basara en cualquiera de los textos auténticos (Arginelli, 2015, p. 130), pues el significado uniforme de un término en discrepancia no se puede establecer con base en una sola versión auténtica, ya que la diferencia terminológica nace, precisamente, por el uso de varios idiomas. Cualquier diferencia o ambigüedad deberá ser resuelta mediante la comparación de las diferentes versiones auténticas (Arginelli, 2015, p. 271).

Por su parte, la jurisprudencia inglesa también ha resuelto algunas controversias relativas a las diferencias en la traducción de los términos utilizados en los tratados celebrados en dos o más idiomas.

Una de las decisiones pioneras sobre el tratamiento de los tratados en idiomas extranjeros pertenece a la Cámara de los Lores en el caso *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd* (BAILII, 1980; Schwarz, 2013, pp. 127-128; 2022). La controversia versó sobre la interpretación del artículo 26 del Convenio de Varsovia de 1929, que regulaba el tráfico aéreo internacional. Este tratado fue redactado en un solo texto en francés, aunque fue incorporado al derecho interno inglés, mediante su traducción en la Ley de Transporte Aéreo de 1932 (versión no auténtica). La Cámara consideró que no solo estaba permitido mirar un texto en un idioma extranjero, sino que resultaba obligatorio. No se puede juzgar si hay o no una inconsistencia entre dos textos si no se analizan ambos. La interpretación se debe hacer comparando los significados atribuidos a ambas versiones, para lo cual se debe recurrir al texto en inglés, pese a que se trata una traducción promulgada no vinculante, ya que para los Lores esta versión corresponde con el significado que el Parlamento inglés otorgaba al texto en francés. La Cámara de los Lores consideró que se debía analizar cada texto conforme a los principios que rigen la interpretación de las convenciones internacionales con las dificultades lingüísticas adicionales que supone analizar una norma redactada en otro idioma. El significado de los términos usados en ambas versiones se podía obtener con ayuda de

los diccionarios o mediante la prueba de expertos dirigidas, no a las cuestiones de derecho que surgen al interpretar la convención, sino al significado o posibles significados de las palabras usadas en francés, correspondiendo al tribunal, y no a los peritos, elegir el sentido que a su juicio deba darse a las palabras de que se trate.

Otro caso emblemático fue la disputa entre el Royal Bank of Canada v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Custom (HMRC). En este caso se discutió si las regalías del petróleo recibidas por un banco extranjero y aplicadas a la deuda pendiente del prestatario insolvente dedicado a exploración de petróleo podían calificarse como «bienes inmuebles» según el artículo 6.2 del Convenio para evitar la doble imposición, firmado entre el Reino Unido y Canadá; o si, por el contrario, los pagos recibidos se consideran beneficios empresariales que solo tributarían en el país de residencia.

La controversia tiene su origen en un préstamo otorgado por el banco a una empresa canadiense que participaba en la exploración y explotación de petróleo en el Mar del Norte. La prestataria no era la titular de la concesión administrativa, sino que tenía un acuerdo con el titular de la licencia según el cual esta empresa asumía los costos de desarrollo y explotación a cambio de una participación en el beneficio obtenido por el petróleo extraído en el área autorizada. Si bien el banco tenía una sucursal y, por ende, un establecimiento permanente en el Reino Unido, el préstamo fue otorgado directamente a la casa matriz desde Canadá.

Luego de recibir el préstamo, la empresa canadiense comenzó a atravesar dificultades financieras por lo que vendió su participación en el yacimiento. La contraprestación por la venta de su participación en el yacimiento incluía un derecho a pagos de regalías supeditados a la producción del campo petrolero vinculado al exceso del precio de mercado del petróleo. Los derechos de pago futuros por regalías contingentes cedidos no especificaban ninguna fecha de finalización para los pagos, sino que estarían vigentes mientras el campo petrolero fuera productivo y se cumplieran las condiciones para realizar el pago de los pagos (que el precio del barril de petróleo supere los 20 \$, menos ciertos gastos).

Cuando la prestataria entró en suspensión de pagos, por orden judicial, se cedieron al banco, para pagar el préstamo, los derechos de pago futuros por regalías contingentes que le correspondían por la venta de un yacimiento petrolífero correspondientes a la venta de la participación en el yacimiento. El banco consideró que los pagos recibidos eran ingresos de su negocio bancario (beneficios empresariales) y los contabilizó como una recuperación parcial de la deuda incobrable que había reconocido previamente con respecto a la deudora (reversión del deterioro del crédito), por lo que no lo declaró en el Reino Unido.

La Administración tributaria inglesa (HMRC) consideró que los ingresos del banco podían ser gravados como rentas inmobiliarias en el Reino Unido por corresponder a derechos a pagos variables o fijos como contraprestación por la explotación o derecho de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

La contribuyente argumentó que existía una contradicción idiomática entre la versión francesa y la inglesa, ambas versiones autorizadas. Para la obligada, el término «concesión», usado en la versión francesa, no equivalía a la palabra inglesa «consideration», por lo que se refería únicamente a «pagos por el trabajo o la concesión del derecho al trabajo», con lo que se requería una relación directa entre los pagos y la concesión del derecho a trabajar el yacimiento.

El Tribunal de Primera Instancia consideró que el uso de la palabra francesa «concesión» en la versión francesa del convenio no se limitaba a los pagos que se hacen directamente al titular de los derechos a cambio de la concesión de un derecho para explotarlos, sino que debía incluir todas ganancias derivadas de la exploración o explotación de recursos minerales, ya sea que esas ganancias se obtengan directamente al trabajar los recursos o indirectamente al otorgar el derecho a hacerlo. Los derechos de pago de regalías se crearon originalmente como parte de los acuerdos contractuales en virtud de los cuales la cedente otorgó a la cesionaria el derecho a trabajar en el campo petrolero, incluida la propiedad de todo el petróleo extraído de él (BAILII, 2020).

El Tribunal Superior afirmó que estaba obligado a considerar ambos idiomas y que la construcción de la versión en inglés del tratado no puede llevarse a cabo de manera justa sin considerar el texto en francés, pues ambos textos tienen la misma autoridad por ser versiones auténticas, aunque consideró que no había ninguna ambigüedad o contradicción idiomática. Para el Tribunal de Alzada, aunque la palabra «grant» no aparece en el texto en inglés, que se refiere a los derechos a pagos fijos o variables como contraprestación por la explotación o el derecho a explotar los recursos naturales, se considera que esta redacción puede incluir una serie de transacciones, incluida la transferencia de derechos de explotación de los recursos naturales, pues la palabra «concesión», en el texto francés, no se refería únicamente a la concesión o la concesión original del derecho a explotar los recursos naturales. El tribunal consideró que no había ambigüedad entre las versiones auténticas que comprometieran su interpretación (Schwarz, 2022).

En mi opinión, la argumentación planteada por el Tribunal Superior inglés relativa a la aplicación indistinta de ambas versiones por considerar que tienen la misma autoridad es discutible, pues la CVDT no excluye la posibilidad de que se produzcan diferencias semánticas en los tratados autenticados en dos o más idiomas (art. 33.4), aunque se presuma que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido (art. 33.3) y que hagan fe en cada idioma (art. 33.1).

Las diferencias semánticas entre los textos auténticos firmados en dos o más idiomas es una cuestión de hecho, pues lo que se busca es definir el alcance y sentido de los términos empleados en una lengua extranjera por parte de tribunales monolingües.

La posible inconsistencia en el significado de los términos usados por un tratado autenticados en dos o más idiomas se debe solucionar mediante la aplicación de las reglas

de interpretación de los tratados, y, en caso de no lograrse, se deberá adoptar el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado (CVDT, art. 33.4).

En principio, demostradas las diferencias semánticas entre dos textos auténticos, la controversia se debe resolver conforme al principio de la buena fe (CVDT, art. 31.1) y, en consecuencia, en caso de duda debe prevalecer la versión correspondiente al idioma del contribuyente (*in dubio pro-contribuyente*). Solo cuando la comparación auténtica de los textos revele una diferencia de sentido que no se pueda resolver con la aplicación del principio de la buena fe y de los demás medios de interpretación complementarios, se podrá adoptar un sentido que mejor concilie los textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

En mi opinión, se puede llegar a la misma solución planteada por el Tribunal de Apelación, sin necesidad de negar la existencia de la ambigüedad o diferencias semánticas, ya que más allá de establecer si el término «concesión», usado en la versión francesa, no equivalía a la palabra inglesa «consideration», la cuestión radicaba en que si los rendimientos recibidos eran o no beneficios empresariales propios de la actividad bancaria. El Tribunal de Apelación pudo adoptar un sentido conciliador entre los textos, pues los ingresos por regalías cedidos al banco no se pueden considerar inherentes a la actividad bancaria, ya que la cesión del derecho a las regalías produjo una novación de las obligaciones que provocó un cambio en la naturaleza de la prestación inicialmente prevista por otra diferente extinguiendo la obligación anterior mediante la constitución de otra que la sustituye (Díez-Picazo, 2009, pp. 956 y 965). La cesión de los derechos de pago futuros por regalías contingentes extinguió parcialmente el préstamo concedido a la sociedad concursada. La retribución no se vincula con la devolución del préstamo, ya que no se especificó ninguna fecha de finalización de los pagos, ni un límite a las erogaciones que continuarán mientras el campo petrolero sea productivo y se cumplan las condiciones para realizar el pago de los pagos.

Por otra parte, la concesión supone una autorización o habilitación administrativa otorgada a un particular para que este pueda llevar a cabo la utilización y aprovechamiento de un yacimiento mineral. La concesión lleva aparejada usualmente el pago de una tasa o contraprestación a favor de la Administración y no un beneficio económico directo derivado del título administrativo habilitante, por lo que una interpretación tan restrictiva del término concesión no parece ser la mejor alternativa que concilie los textos plurilingües habida cuenta del objeto y finalidad de los convenios sobre doble imposición.

Las concesiones pueden prever la posibilidad de cesión total o parcial de los derechos que de ellas derivan –aunque usualmente están sometidas a autorización administrativa–, por lo que, en cierto modo, los cesionarios vienen a ocupar el lugar del titular con respeto a los derechos cedido, ya que se entiende que la autorización de la cesión, parcial o total, «equivale a un otorgamiento *ex novo* de la autorización primitiva» (García de Enterría y Fernández, 2017, p. RB-3.26).

Una interpretación literal estricta no es adecuada para interpretar las normas de los tratados internacionales, pues se debe tomar en consideración el propósito de la convención. Resulta preferible apartarse del sentido llano del idioma para conciliar los términos utilizados en convenios multilingües en función del objeto y finalidad de la convención (Schwarz, 2013, pp. 98-102).

4. Conclusiones

- La interpretación de los convenios sobre doble tributación se debe hacer conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos empleados, según los cambios semánticos producidos por el uso y la costumbre de los hablantes.
- Los nuevos significados atribuidos a las palabras «nube» y «sitio» revelan que la expresión «lugares» no solo se aplica a los espacios geográficamente determinados.
- Las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar sitios de negocios virtuales en los que una empresa realiza toda o parte de su actividad.
- La participación permanente de la empresa en el mercado de otro país, a través de su página web o aplicación, es una cuestión de hecho que se puede medir por el volumen de operaciones en espacios de tiempo determinados, el uso de publicidad dirigida a los consumidores de ese país, la disposición de medios de pago nacionales, la contratación de servicios de logística, etc.
- En caso de duda prevalecerá la versión correspondiente al idioma del contribuyente (*in dubio pro-contribuyente*), salvo que las diferencias sean de tal magnitud que aconsejen una solución armonizada.
- Las diferencias en el sentido de los términos utilizados en convenios autenticados en dos o más idiomas no se resuelven mediante una interpretación literal estricta de las palabras utilizadas en cada idioma. Se puede adoptar un sentido liberal que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

Referencias bibliográficas

- Álamo Cerrillo, R. (2016). *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*. Dykinson. <https://elibro.net/es/ereader/universidadcomplutense/96892?page=1>
- Altamirano, A. C. (2012). *Derecho tributario: teoría general*. Marcial Pons.
- Arginelli, P. (2015). *Multilingual tax treaties: interpretation, semantic analysis and legal theory*. IBFD. <https://public.ebookcentral.proquest.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=6176422>
- BAILII. (1980). *Fothergill contra Monarch Airlines Ltd* [1980] UKHL 6 (10 de julio de 1980). [https://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/uk/cases/UKHL/1980/6.html&query=\(Fothergill\)+AND+\(v\)+AND+\(Monarch\)+AND+\(Airlines\)+AND+\(Ltd\)](https://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/uk/cases/UKHL/1980/6.html&query=(Fothergill)+AND+(v)+AND+(Monarch)+AND+(Airlines)+AND+(Ltd))
- BAILII. (2020). *Royal Bank of Canada v Revenue & Customs (Corporation tax - oil royalties received by overseas bank)* [2020] UKFTT 267 (TC) (23 June 2020). <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2020/TC07751.html>
- BasSoria, J., Caamacho Anido, M., García Díez, C., García Novoa, C., Magraner Moreno, F., Moya Calatayud, F., Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J., Roma Borhonques, P. y Soriano Bel, J. M. (2017). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca.tirant.com/cloudLibrary/ebook/show/9788491439981>
- Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (2015). *Apuntes de derecho mercantil*. Aranzadi. <https://proview.thomsonreuters.com>
- Calderón Carrero, J. M. (2019). *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. CISS.
- Calvo Ortega, R. y Calvo Vérguez, J. (2021). *Curso de derecho financiero*. (25.ª ed.). Civitas. <https://proview.thomsonreuters.com/>
- Calvo Vérguez, J. (2010). La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico. *Revista española de derecho financiero*, 146, 449-521.
- Cediel Serra, A. (2019). Residencia fiscal virtual, identidad digital y criptomoneda. En M. Lucas Durán (Ed.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (pp. 172-192). Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf
- Cordón Ezquerro, T. (Dir.). (2019). *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. (3.ª ed.). CEF.
- Díez-Picazo, L. (2009). *Fundamentos del derecho civil patrimonial*. Vol. 2, *Las relaciones obligatorias*. (6.ª ed.). Thomson-Civitas.
- Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis à vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea. *Crónica Tributaria*, 170, 7-29. https://bun.uam.es/permalink/f/10a4bkn/TN_cdi_doaj_primary_oai_doaj_org_article_fef9089bec0946ad969fed43c1c8882f
- Espinal, M., Macià, J., Mateu, J. y Quer, J. (2020). *Semántica*. Akal.
- Forastieri Braschi, E. (1978). La base hermenéutica del conocimiento literario. *Dispositio*, 3(7-8), 103-125.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. (2017). *Curso de derecho administrativo II*. (15.ª ed.).

- Thomson-Aranzadi. <https://proview.thomsonreuters.com/>
- Hernández Ramos, E. y Hernández Barruecos, L. (2018). *Manual del comercio electrónico: técnicas, modelos, normativa y casos prácticos*. Marge Books. https://bun.uam.es/permalink/f/1smo4qs/34UAM_ALMA51260920050004211
- León Bastos, C. (2010). *La interpretación de los derechos fundamentales según los tratados internacionales sobre derechos humanos: un estudio de la jurisprudencia en España y Costa Rica*. Editorial Reus. <http://digital.casalini.it/9788429016215>
- OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2010*.
- OCDE. (2018). Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017. En *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264302211-es>
- OCDE. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*. Instituto de Estudios Fiscales (Ed.). Vol. 53. Número 9. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Oliver Cuello, R. (2009). Fiscalidad internacional y comercio electrónico. *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la Universitat Oberta de Catalunya*, 9. <https://www.raco.cat/index.php/IDP/article/view/220823/301626>
- Paula Basso, A. (2013). Principio de seguridad jurídica en el derecho tributario y la promoción del desarrollo. En *Ciudadanía y desarrollo* (2014.a ed., Número 02, p. 183). Editorial Bomarzo. <http://vlex.com/vid/principio-seguridad-jura-dica-tributario-494323786>
- Penas Ibáñez, M. (2009). *Cambio semántico y competencia gramatical*. Vol. 33.
- Pérez Royo, F. (1998). *Derecho financiero y tributario: Parte general*. (31.ª ed.). Civitas.
- Real Academia Española. (2021). *Diccionario de la lengua española* | RAE - ASALE. <https://dle.rae.es/>
- Rengifo, A. (2002). El establecimiento permanente en un contexto virtual. *Revist@ e-Menatoria*, 1(1), 1-11. <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/reve-merc1&i=22>
- Revista Semana. (2020). *10 palabras del español que cambiaron de significado con el tiempo*. <https://www.semana.com/educacion/articulo/10-palabras-del-espanol-que-cambiaron-de-significado-con-el-tiempo/649714/>
- Rodríguez Losada, S. (2019). El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital: el nuevo nexo basado en una presencia económica significativa y otras alternativas para afrontar los retos de la e-economy en la fiscalidad directa del siglo XXI. En M. Lucas Duran (Ed.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (pp. 151-171). Instituto de Estudios Fiscales. Documentos. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2016). La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS. En Instituto de Estudios Fiscales (Ed.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (pp. 131-140). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_15.pdf
- Sánchez Calero Guilarte, J. y Sánchez Calero, F. (2015). *Instituciones de Derecho Mercantil* (37.ª ed.). Aranzadi. https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/aranz/monografias/111827586/v37/document/164002575/anchor/a-II-C-a-BIB_2015_12903



- Schwarz, J. (2013). *Schwarz on tax treaties* (3.^a ed.). CCH-Wolters Kluwer Business.
- Schwarz, J. (2022). What is in a language? Parlez-vous français? *Kluwer International Tax Blog*. <http://kluwertaxblog.com/2022/03/31/what-is-in-a-language-parlez-vous-francais/>
- Serrano Antón, F. (2019). *Fiscalidad internacional* (6.^a ed.). CEF.
- Silió Martínez, T. (1997). *El objeto literario: construcción lingüística y construcción retórica*.
- Siota Álvarez, M. (2010). *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. (1.^a ed.). <https://doi.org/10.2307/j.ctv10rr9zc>
- Tron, M. (2015). Tratados internacionales en otros idiomas. *arenapublica.com*. <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/12/01/4502>
- Vogel, K., Reimer, E. y Rust, A. (2015). *Klaus Vogel on double taxation conventions* (4.^a ed.). Kluwer Law International.

Orlando Álvarez-Arias. Abogado litigante en España y Venezuela. Doctorando en Derecho (UCM). Profesor de Postgrado de la Universidad Católica Andrés Bello (Venezuela). Graduado en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, con Máster de Tributación/Asesoría Fiscal en el CEF.-, Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria (USC) y dos postgrados previos en Derecho Tributario y Derecho Procesal, ambos con mención *Summa Cum Laude*. <https://orcid.org/0000-0003-2209-2893>

El TEAC cambia criterio sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria en un caso del artículo 42.2 de la LGT

Análisis de la **RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 3257/2020**

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM

Profesora contratada doctora de la UDIMA

Abogada del ICAM (España)

Extracto

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020 –NFJ088198–) establece nuevo criterio sobre la prescripción de la potestad de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria solidaria en un caso de responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y afirma hacerlo teniendo en cuenta los criterios fijados en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022, con ocasión el recurso de casación 6321/2020 (NFJ087903), al respecto del inicio del cómputo del plazo de prescripción del artículo 67.2 de la LGT.

Publicado (en avance online): 17-02-2023

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2023). El TEAC cambia criterio sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria en un caso del artículo 42.2 de la LGT. (Análisis de la RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 3257/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 173-184. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18617>

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC o el Tribunal Central) dicta Resolución estimatoria el 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020 –NFJ088198–), con ocasión de una reclamación que se había interpuesto frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, firmado por la jefa adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria), al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

El artículo 42.2 a) de la LGT establece:

También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

El acto que, para la Agencia Tributaria, fue determinante de la responsabilidad, por ser calificado «de ocultación», había tenido lugar el 7 de octubre de 2013, fecha de otorgamiento de cierta escritura pública de venta de inmueble. Y el TEAC, como la prescripción es un

modo extintivo de la responsabilidad tributaria de examen preferente a cualquier otro, advierte de que, con carácter prioritario, ha de analizar si concurre en este caso:

Previamente al análisis de la concurrencia o no del presupuesto de la responsabilidad, debe examinarse si al tiempo de notificarse al ahora reclamante la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad solidaria, estaba o no prescrito el derecho de la Administración para declararle responsable, ya que conforme al artículo 41.5 párrafo primero de la LGT:

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley.

Resulta que las deudas objeto de derivación al responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT, que aquí se enjuiciaba, procedían a su vez de otro acuerdo de responsabilidad tributaria, dictado el día 8 de octubre de 2013, notificado el día 20 siguiente, lo que determinaba que el periodo voluntario de pago de quien, a los efectos de este recurso es el deudor principal, finalizara el 5 de diciembre de 2013.

Para el reclamante (véase el antecedente de hecho segundo de la resolución del TEAC), en aplicación del artículo 67.2 de la Ley 58/2003, el inicio del cómputo del plazo de prescripción habría de contarse desde la fecha de la escritura de la compraventa de la que trae causa el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, desde el 7 de octubre de 2013.

En aplicación de este precepto, a su juicio, desde la fecha de la escritura, como acto de ocultación determinante de su propia responsabilidad (7 de octubre de 2013), hasta la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tendente a su declaración como responsable (13 de febrero de 2020), había transcurrido con creces el periodo de cuatro años establecido en el artículo 66 de la LGT; sin que a este respecto pudiera interpretarse que hubieran tenido lugar hechos interruptivos de la prescripción.

A mi entender, y si no he interpretado incorrectamente al Tribunal Supremo (TS), esa sería la fecha que habría que computar si tuviéramos en cuenta la jurisprudencia que resulta de la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022, dictada en el recurso de casación 6321/2020 (NFJ087903), sentencia que ha establecido como doctrina la siguiente:

El *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incurso en la causa legal del art. 42.2 LGT —expresión legal, la de exigir el pago, que

comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria– comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración elativa a la obligación principal de la que aquella es subordinada.

El TEAC, sin embargo, sostiene que, toda vez que la fecha límite de pago del deudor principal (5 de diciembre de 2013) era posterior al presunto acto de ocultación (7 de octubre de 2013), conforme al mismo artículo 67.2 de la LGT, el cómputo del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad solidaria debía contarse a partir del día siguiente al de finalización del periodo voluntario de pago del deudor principal, es decir, el 6 de diciembre de 2013.

De ahí que, en opinión del TEAC, siendo que la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad fue notificada el día 6 de febrero de 2020, y habiendo transcurrido más de cuatro años desde el 6 de diciembre de 2013, debe concluirse que está prescrita la potestad de la Administración para proceder a la declaración de responsabilidad solidaria objeto de la reclamación. Y tras ello, el tribunal anula el acuerdo de responsabilidad impugnado, explicando que ya no es necesario pronunciarse respecto a las restantes alegaciones formuladas, ni analizar ya la concurrencia o no del presupuesto de la responsabilidad.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC cambia el criterio que hasta ahora tenía sobre un concreto aspecto de la prescripción de la potestad de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 de la LGT, criterio expresado en Resoluciones de fecha 21 de julio de 2016 (RG 2288/2016 –NFJ063513–) y 30 de septiembre de 2015 (RG 1302/2015 –NFJ059970–).

En la Resolución de 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020 –NFJ088198–) que comentamos en estas páginas, establece el siguiente nuevo criterio:

De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022, dictada en el recurso de casación n.º 6321/2020, que contradice la doctrina mantenida por este Tribunal Central (resolución de 21 de julio de 2016 dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 00-2288-2016), el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad solidaria del art 42.2 a) LGT no se interrumpe por las actuaciones de cobro realizadas frente al deudor principal u otros obligados ya declarados, ni tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.

3. Comentario crítico

Este mismo tribunal, con fecha 21 de julio de 2016, en resolución dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (RG 2288/2016 –NFJ063513–), había dispuesto el siguiente criterio con la calificación de doctrina:

3. [...] Por lo tanto, no puede establecerse diferencia alguna, a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre un responsable declarado y un responsable no declarado, puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, si bien, respecto del segundo de ellos aún no se ha dictado la acción de declaración de responsabilidad para liquidar la deuda que le corresponda, pero la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal o para otros obligados al pago implica también la interrupción del plazo de prescripción para los responsables solidarios.

En la Resolución de 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020 –NFJ088198–), el TEAC modifica su criterio, y dice que lo hace para adaptarse a los criterios recogidos en la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS el 14 de octubre de 2022, en el recurso de casación 6321/2020 (NFJ087903)¹.

Esto es lo primero que llama mi atención, ya que la Sentencia del Alto Tribunal, cuyos criterios acoge el Tribunal Central, solo establece jurisprudencia para el artículo 67.2 de la LGT aplicable *ratione temporis*, que era en su versión anterior a la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre; y el caso enjuiciado por el Tribunal Central se refiere a un presunto acto de ocultación que habría tenido lugar con fecha posterior a la entrada en vigor de la modificación y, por tanto, a un caso en el que la norma que aplica es distinta a la analizada por el TS.

En efecto. En el caso resuelto por el TS, el hecho determinante de la responsabilidad había tenido lugar con anterioridad al 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la nueva redacción de este precepto legal, y al fijar jurisprudencia, la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 dijo:

Debe entenderse, finalmente, que la interpretación efectuada que da lugar a nuestra doctrina se limita a la versión inicial del art. 67.2 LGT y a los casos regidos por ella, de modo que no prejuzga lo que pudiéramos, eventualmente, sostener a la hora de afrontar el *dies a quo* en casos regidos por la norma que está vigente a partir de la Ley 7/2012, pues lo único que hemos avanzado, en relación con el contenido de esta, es que no puede ser tildada de disposición aclaratoria o interpretativa de la

¹ Para evitar reiteraciones innecesarias, véase Puebla Agramunt (2023, pp. 92-102).

primera versión, puesto que la corrige sustantivamente de modo perjudicial para el tardíamente declarado responsable solidario, sin que ello delimite las facultades de este Tribunal Supremo para interpretar la versión actualmente vigente, si accediese a la casación un asunto en que tal cuestión pudiera suscitarse.

El Alto Tribunal ha aclarado, pues, que su jurisprudencia *se limita a la versión inicial* del artículo 67.2 de la LGT y que su jurisprudencia no es aclaratoria ni interpretativa². De ahí que se entienda que el TEAC no diga que adapta sus criterios *a la jurisprudencia* del TS emanada de dicha sentencia, sino que solo afirme que *deben tenerse en cuenta los criterios* recogidos en la Sentencia de 14 de octubre de 2022.

Por consiguiente, realmente el TEAC adapta su doctrina *a los razonamientos jurídicos expresados* en la Sentencia del TS dictada en el recurso de casación 6321/2020 (NFJ087903), pero no a su fallo ni a la jurisprudencia sentada en la misma. Puesto que la jurisprudencia se establece para una versión posterior del artículo 67.2 de la LGT que no es aplicable al caso que resuelve el Central.

Entrando en la materia propia objeto de análisis, obsérvese que la primitiva redacción del artículo 67.2 de la LGT y sobre la que la sentencia del TS establece jurisprudencia era la siguiente (la cursiva es nuestra):

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, *en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley*, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad [...].

Y véase cómo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, esto es, desde el 31 de octubre de 2012, el precepto tiene esta nueva redacción (la cursiva es nuestra):

2. El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

² Villar Ezcurra (1996, p. 109) hace mención a la llamada «natural retroactividad» o «aparente retroactividad», que es aquella que se produce cuando las leyes interpretativas no contienen innovación jurídica alguna o no innovan, sino que son casos en que las leyes clarifican las anteriores, preexistentes. Una ley que no innova el ordenamiento jurídico no entra en conflicto con la ley interpretada o aclarada, sino que solo hace que aclarar su sentido, que siempre estuvo, desde la ley primitiva.

No obstante, *en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior*, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar [...].

El TEAC lo que recoge de la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 como algo fundamental es «la naturaleza del acto de declaración de responsabilidad distinguiéndolo de la exigencia del pago de la responsabilidad ya declarada». Dicho de otro modo, reconoce que no se puede considerar «responsable» a alguien que, aunque hipotéticamente pueda considerarse que ha incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, aún no ha sido declarado como tal. Y reconoce que es distinto *declarar* la responsabilidad que *exigir* su pago.

Esto es lo que rompe con lo que el Tribunal Central mantenía hasta ahora, pues venía entendiendo que no había diferencia, a efectos de la interrupción de la prescripción, entre un responsable declarado y un responsable no declarado, ya que, en lo que era su criterio hasta la fecha, no cabía diferenciarlos, si ambos igualmente habían incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad. Por eso, hasta ahora, para el aún no declarado responsable, también se interrumpía la prescripción.

En esta resolución, el TEAC, tras la cita de los preceptos legales a interpretar y aplicar en el caso (arts. 41.5, 66, 67 y 68 LGT), y tras la transcripción de las «Consideraciones jurídicas que ofrece el caso y que expresa este Tribunal Supremo para formar doctrina» en el fundamento jurídico quinto de su Sentencia de 14 de octubre de 2022, afirma que (las cursivas son nuestras)

De acuerdo con esta sentencia, existe un plazo de prescripción de cuatro años *para declarar* la responsabilidad solidaria sin que las actuaciones *de cobro* realizadas frente al deudor principal u otros ya declarados responsables, interrumpan el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad.

La Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 había recordado que el artículo 42.2 de la LGT establece un supuesto de responsabilidad completamente distinto a los demás, ya que, si bien los otros conectan la responsabilidad a la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal, en el artículo 42.2 de la LGT el presupuesto de hecho nace o dimana de conductas acontecidas, no en aquel momento en que nace la obligación principal, sino en fase recaudatoria, siendo todas ellas conductas encaminadas al propósito de hacer estéril la acción de cobro de aquellas deudas³.

³ Sobre esta importante distinción, Puebla Agramunt (2020, pp. 65 y ss.):

Es una responsabilidad que presenta diferencias notables con el resto de supuestos de responsabilidad, porque nace vinculada a conductas realizadas para impedir la realización de la deuda

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS ya había dicho anteriormente que el del artículo 42.2 de la LGT es un responsable que «la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el deudor principal y del total importe de la deuda que deja de pagar»⁴.

De ahí que, en la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, el alcance venga constituido, como máximo, por el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar.

Y de ahí que sea lógico que la responsabilidad que regula un precepto tan diferente al resto, como es el de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, tenga su propio cómputo del plazo de prescripción. Y que el *dies a quo* comience en el momento de la realización de los actos o negocios que se han realizado con propósito de ocultar bienes a la actuación recaudatoria de la Administración. Esto último es lo que ha manifestado recientemente el TS en la Sentencia objeto de este comentario de 14 de octubre de 2022.

Por eso el precepto, en la redacción aplicable en el caso resuelto por la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022, que se refería exclusivamente al caso del artículo 42.2 de la LGT, debe interpretarse como que es desde ese momento de la ocultación u obstrucción, desde el que la Agencia Tributaria puede proceder para declarar responsable a quien ha colaborado con el deudor principal a llevarla a cabo. Ese sería el *dies a quo* del cómputo de la prescripción, pero solo para casos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT y solo para actos de ocultación acaecidos antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

Por consiguiente, con arreglo a aquella redacción, y para actos realizados bajo su amparo, es desde esa fecha desde la que debe contarse el plazo de prescripción, no viéndose este plazo interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal. Y ello lo explicaba y justificaba el TS en que la conducta del responsable del artículo 42.2 de la LGT nada tiene que ver con el origen de las deudas del deudor principal, sino que se le hace responsable por actuaciones de ocultación u obstaculización llevadas a cabo en la fase del cobro de esas deudas.

Pero el TEAC se enfrenta a la interpretación del artículo 67.2 de la LGT en su redacción posterior, en la que el legislador ya no se refiere al artículo 42.2 de la LGT. Y no hay jurisprudencia sobre esta versión del precepto, pues la establecida por la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 es, como hemos repetido, para la versión anterior.

sobre los bienes y derechos del sujeto pasivo. A diferencia de otros supuestos de responsabilidad, en la del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, el responsable no está conectado con el hecho imponible del que se origina el nacimiento de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo.

⁴ Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 4540/2017 –NFJ074241–).

Así que el TEAC llega a su propia conclusión. Transcribe el artículo 41.5 de la LGT, que establece la necesidad de un acto declarativo de la responsabilidad para que una persona pueda ser declarado responsable. Dicho precepto prevé:

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley.

Y recuerda que la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 había manifestado que (la cursiva es nuestra)

pese a que el art. 67 LGT hable, con carácter general, de «*plazo... para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios*», en realidad expresa con escaso rigor que acomete la prescripción extintiva –presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción o facultad de la Administración para determinar la deuda derivada–, acto declarativo imprescindible para exigir su importe al previamente declarado responsable, como deriva de nuestra doctrina, que refleja la sentencia impugnada.

Esta importante aclaración, que proviene de la lectura de la propia norma y que recuerda que, para exigir una responsabilidad tributaria, la ley establece como requisito *sine qua non* el acto declarativo de dicha responsabilidad, hace que el TEAC modifique su criterio.

El precepto que tiene que interpretar el TEAC ya no se refiere al plazo de prescripción específico de los responsables del artículo 42.2 de la LGT, sino al plazo de prescripción de todos aquellos casos de responsabilidad solidaria en que *los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior*. Y este plazo, como dice la actual ley, *se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar*.

Pero en el caso resuelto por el TEAC no aplicaba dicho plazo especial, sino el plazo general que señala el párrafo primero del artículo 67.2 de la LGT, que dice que comenzará a contarse *desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal*, y ello porque los hechos que constituían el presupuesto de la responsabilidad se habían producido el 7 de octubre de 2013, que no es un momento posterior al del vencimiento del periodo de pago en periodo voluntario, que era el 5 de diciembre de 2013.

Por eso concluye el TEAC que el plazo de prescripción del derecho *a declarar* la responsabilidad solidaria (y adviértase de que no dice solo la responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT, sino que el TEAC dice «*existe un plazo de prescripción de cuatro años para declarar la responsabilidad solidaria*») comienza el día siguiente, 6 de diciembre de 2013, y

no se interrumpe por las actuaciones *de pago* realizadas frente al deudor principal u otros obligados ya declarados.

Ni tampoco se interrumpe, y esto es algo que añade con acierto el TEAC (pues la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 no hacía referencia a la posible interrupción de la prescripción debida al concurso) queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.

En efecto. Por un lado, todo parece indicar que el TEAC acoge los criterios de la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022, para sostener que una cosa es el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad solidaria y otra para exigir su pago, y por ello, el plazo para declararla no se ve interrumpido por las actuaciones realizadas para exigir el pago.

Por otro lado, puede deducirse que el criterio que el TEAC sienta es para toda responsabilidad solidaria, ya que la redacción del artículo 67.2 de la LGT por él interpretada no alude a dicho supuesto específico como un supuesto especial con su propio plazo de prescripción. Y si ello es así y no me equivoco en la lectura de la resolución, asistimos a un gran avance en términos de seguridad jurídica, porque no tendría sentido que se estableciera esta limitación, tan lógica, a los exclusivos efectos del artículo 42.2 de la LGT, y que para el resto de supuestos de responsabilidad solidaria siguiera permitiéndose que la AEAT tardase más de cuatro años en declarar la responsabilidad.

Y, por otro lado, el caso resuelto por el TEAC tenía una complicación adicional, puesto que la deudora principal había sido declarada en concurso de acreedores. Y por ello, dice la resolución que comentamos, debe tenerse en cuenta la disposición adicional octava de la LGT, que establece que «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento».

La normativa aplicable a la interrupción de la prescripción es la vigente en la fecha del auto de declaración de concurso, que en el caso enjuiciado era el 4 de noviembre de 2013, y en aquel momento, la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, disponía:

Artículo 60. Interrupción de la prescripción.

1. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración.
2. La interrupción de la prescripción no perjudicará a los deudores solidarios, así como tampoco a los fiadores y avalistas.
3. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra socios y contra administradores, liquidadores y auditores de la persona jurídica deudora.

También quedará interrumpida la prescripción de las acciones cuyo ejercicio quede suspendido en virtud de lo dispuesto en esta ley.

4. En el supuesto previsto en los apartados anteriores, el cómputo del plazo para la prescripción se iniciará nuevamente, en su caso, en el momento de la conclusión del concurso.

El TEAC expresa que, «de este precepto se deduce que el auto de declaración de concurso interrumpe la prescripción frente al concursado, pero no a los deudores solidarios, fiadores y avalistas». Lo cual es lógico, porque nada impide a la Administración dirigirse contra ellos para tratar de cobrar sus créditos.

Y es que, como muy bien se ha expresado en nuestra doctrina, en el ámbito tributario, la solidaridad se configura más bien como una «subsidiariedad de primer grado», en la que la Administración solo puede dirigirse contra el responsable solidario si existe incumplimiento del deudor principal en el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria (Martín Jiménez, 2007, pp. 150 y 151).

Pero es que, además, del artículo 68 de la LGT se desprende –añade el TEAC– (la cursiva es nuestra), que

el auto de declaración de concurso interrumpe el plazo de prescripción del derecho a recaudar, por lo que conforme a lo señalado anteriormente no afecta al derecho a declarar la responsabilidad, por lo que tampoco es aplicable al responsable no declarado la interrupción de la prescripción recogida en el artículo 68.7 de la LGT al señalar «*Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor...*».

Se ve con claridad ahora por qué decía al principio de este comentario que ha sido determinante en la decisión del TEAC la explicación que hace la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022 al respecto de la «naturaleza del acto de declaración de responsabilidad» y su distinción frente a «la exigencia del pago de la responsabilidad ya declarada».

Y se entiende así por qué concluye el TEAC (la cursiva es nuestra) que

el plazo de prescripción del derecho a *declarar* la responsabilidad solidaria no se interrumpe por las *actuaciones de pago* realizadas frente al deudor principal u otros obligados ya declarados, ni tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.

Una muy importante resolución que, partiendo de los razonamientos de una muy bien argumentada sentencia, sienta un criterio que a buen seguro traerá consecuencias en todos los expedientes de responsabilidad tributaria solidaria.

Referencias bibliográficas

- Martín Jiménez, A. (2007). *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*. Thomson Aranzadi.
- Puebla Agramunt, N. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria. Análisis del origen, función y contenido del art. 42.2.a) de la LGT, a efectos de su utilización en la defensa de procedimientos tributarios de derivación de responsabilidad solidaria*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Puebla Agramunt, N. (2023). El Tribunal Supremo sentencia sobre la prescripción de la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) de la LGT. (Análisis de la STS de 14 de octubre de 2022, rec. núm. 6321/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 479, 92-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.15773>
- Villar Ezcurra, M. (1996). *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*. Cedecs.

Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho

Análisis de la **STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020**

Carmen Banacloche Palao

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

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25 de octubre de 2022, rechaza el recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de junio de 2020, rec. núm. 51/2017) y fija los siguientes criterios interpretativos:

- La deducción prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.
- En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria.
- En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el artículo 12 de la LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 del Código Civil y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución.

Publicado (en avance online): 13-02-2023

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2023). Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho. (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 480, 185-194. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18577>

1. Supuesto de hecho

El 16 de abril de 2015 doña Penélope presentó solicitud de abono anticipado de la deducción por familia numerosa (por ser ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial con hijos), prevista en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). El 21 de abril de 2016 la Oficina de Gestión Tributaria de Teruel denegó dicha deducción, entendiendo que no es aplicable cuando los hijos tienen derecho a percibir anualidades por alimentos.

Efectivamente, la Sentencia de 16 de enero de 2014 del Juzgado de 1.^a instancia número 1 de Teruel había acordado la privación de la patria potestad y demás derechos inherentes a la misma a don Juan Carlos, padre de uno de los hijos menores de edad de doña Penélope, sin perjuicio de su obligación de abonar la pensión alimenticia acordada en su día.

No obstante, como se reconocía en la sentencia de instancia, el progenitor llevaba diez años en paradero desconocido, fuera de España y no había contribuido en ningún momento al pago debido por alimentos, pese a su reconocimiento formal, situando a la familia monoparental en una situación de vulnerabilidad.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) hace en esta sentencia una interpretación finalista del precepto debatido, el artículo 81 bis de la LIRPF, el cual, en caso de familias monoparentales (as-

cendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con hijos a cargo), condiciona el disfrute de la denominada deducción por familia numerosa a que los hijos no tengan derecho a percibir anualidades por alimentos.

Comparte el Alto Tribunal el criterio del tribunal de instancia, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón, basado en la naturaleza social de la medida legal introducida por la reforma de 2015 (Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social¹). Así, la interpretación lógica permite equiparar el caso de «no tener derecho a alimentos» con el caso particular enjuiciado en el que no se perciben los alimentos a que el progenitor fue condenado por sentencia y que jamás satisfizo en varios años.

Entiende el TS, como lo hizo el TSJ de Aragón, que si se atendiera a la dicción literal del artículo 81 bis de la LIRPF, en el supuesto de familias monoparentales, solo las madres de hijos de padres desconocidos tendrían derecho a la deducción por familia numerosa en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), pues es muy difícil imaginar el supuesto en el que, en una sentencia de separación o divorcio, el juez determine que los menores no tienen derecho a pensión de alimentos, ni aun habiendo sido privado el progenitor de la patria potestad.

El TS sale al paso de la objeción referente a la prohibición de la analogía sobre beneficios fiscales, establecida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT), considerando que tal interdicción no impone la interpretación puramente gramatical de las normas, sino que siempre cabe la posibilidad de interpretar de acuerdo con los criterios fijados en el artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 de la LGT, como son el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad del tiempo en que deben ser aplicadas las normas y su espíritu y finalidad.

La razón de ser de la prohibición de la analogía en el ámbito tributario se fundamenta en el principio de igualdad: si los beneficios fiscales suponen una excepción al principio de tributación de acuerdo con la capacidad económica, que favorece a determinados contribuyentes en detrimento de otros, es lógico que únicamente se aplique a los casos expresa y estrictamente previstos en la norma.

En este caso, la norma que introduce la ampliación del beneficio fiscal (la citada Ley 25/2015, de 28 de julio) pretende restablecer una situación de vulnerabilidad social y reparar una desigualdad sobre la base de lo preconizado en el artículo 9.2 de la Constitución española:

¹ Esta ley ratifica el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social.

corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

Considera, asimismo, que resulta oportuno recordar la prevalencia de las normas posteriores sobre las anteriores, dentro de las que tienen el mismo rango, así como de la norma especial (art. 81 bis LIRPF) sobre la general (art. 14 LGT). En este supuesto, la norma fiscal permite asimilar al caso de un derecho no reconocido formalmente (no tener derecho a alimentos) la situación en la que se encuentra el titular de un derecho a alimentos estéril o vanamente reconocido, que no ha sido nunca satisfecho por el obligado a ello.

El Alto Tribunal define esta clase de derecho como un «derecho ilusorio» sin aceptar el alegato de que existen acciones para reclamarlo, pues sería, en el caso concreto, una tarea infructuosa a la que no es ajena el propio Estado.

En conclusión, de no admitirse esta interpretación lógica y finalista de la norma fiscal, a juicio del TS, quedaría frustrada la reacción del Estado social a la situación de penuria de la recurrente y sus hijos, para los que la ley prevé la deducción, en una situación que, por otra parte, resulta ser bastante habitual, ya que de no darse tal generalidad el recurso de casación del abogado del Estado no habría sido admitido a trámite.

Considera, por último, el TS que, de aceptarse la interpretación que realiza la Administración del Estado, se crearía la paradoja de que «beneficios fiscales de una indudable índole social, favorecedora para superar determinados casos de vulnerabilidad social, son negados por la Administración tributaria, que debería aplicar las reglas jurídicas, además, conforme a las elementales reglas del mero sentido común».

Consecuencia directa de los razonamientos jurídicos que hemos expuesto, se concreta la siguiente jurisprudencia:

- a) La deducción prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.
- b) En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria.
- c) En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales, rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el artículo 12 de

la LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 del Código Civil y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución.

Por tanto, se declara que no ha lugar el recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada al interpretar el artículo 81 bis de la LIRPF, en la versión aplicable al caso, conforme a su verdadero sentido y finalidad.

3. Comentario crítico

Partimos de la base del acierto que, a nuestro juicio, supone la interpretación finalista que realiza el TS de la norma de deducción fiscal, contenida en el artículo 81 bis de la LIRPF: tendrán derecho a la deducción por familia numerosa, a partir de la sentencia que estamos comentando, no solo los ascendientes de familias monoparentales en las que los hijos no tengan derecho a la prestación por alimentos, sino también aquellos cuyos hijos, aun teniendo reconocido tal derecho, no perciban de hecho la pensión por alimentos (en contra de la doctrina administrativa, manifestada, entre otras, en la Consulta de la Dirección General de Tributos –DGT– V1359/2019, de 10 de junio –NFC072531–). La única condición que exige el TS es la prueba de tal situación de hecho.

Siendo justo el criterio interpretativo y bien fundado jurídicamente, entendemos, no obstante, que pone en tela de juicio el principio de seguridad jurídica, también garantizado por la Constitución española (art. 9), porque ¿por qué se puede ampliar más allá de sus estrictos términos (en contra de la prohibición expresa que contiene el art. 14 LGT) este supuesto de deducción fiscal y no se ha hecho así en otros casos?

Se me ocurre, por ejemplo, por la índole social que también tiene la asimilación del divorcio con la separación de una pareja de hecho que convive en una vivienda habitual durante un periodo de tiempo inferior a tres años. Pese a que el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo), dispone literalmente que se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años que impone el primer apartado de ese mismo precepto, «se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo *u otras análogas justificadas*», la doctrina administrativa y la jurisprudencia no han admitido como circunstancias análogas situaciones claramente asimilables: traslado del contribuyente a una residencia más cercana a su familia por problemas de salud (Consulta de 15 de mayo de 2014, de la Diputación Foral de Vizcaya), por ejemplo.

El criterio interpretativo, en estos casos, es mucho más estricto, exigiendo la necesidad del cambio de domicilio, esto es, que no se trate de una opción sino de una situación al

margen de la voluntad o conveniencia del contribuyente (por todas, véase la Consulta DGT V1079/2021, de 23 de abril –NFC079702–).

La Audiencia Nacional (AN) ya había reconocido la validez de la interpretación analógica en materia tributaria, si bien especificando

cuando no se trata de extender el hecho imponible, o las exenciones tributarias, o cuando se trata de expandir el ámbito de un principio constitucional, pero no se vulnera ese precepto [se refiere al antiguo art. 23.3 LGT de 1963, actual art. 14] cuando se trata de interpretar el espíritu o el contenido de una norma tributaria, delimitando su alcance (Sentencia de la AN de 28 de mayo de 2008, rec. núm. 169/2007 –NFJ088501–).

El TS ha avanzado un paso más, a raíz de la sentencia que estamos comentando, al admitir también la interpretación analógica de las exenciones fiscales, ampliando más allá de sus estrictos términos el supuesto de hecho al que se puede aplicar. No obstante, no debemos entender que se trata de una aceptación indiscriminada de la analogía en relación con las exenciones tributarias: la Sentencia de 25 de octubre de 2022 aclara que la interpretación favorable a la analogía debe estar en consonancia con la aplicación del principio constitucional de igualdad. Según el razonamiento del ponente, si la razón de la prohibición de la analogía en relación con las exenciones fiscales es que, dado que estas ya de por sí suponen una vulneración del principio de igualdad, ampliarlas a otros casos no previstos por la norma expresamente aumentaría la quiebra de dicho principio, en el supuesto particular enjuiciado ocurriría lo contrario: no ampliar a supuestos no previstos por la norma de exención es lo que supondría la quiebra del principio constitucional de igualdad.

Así, la interpretación propugnada para esta deducción fiscal, en vez de lograr la aplicación del principio constitucional de igualdad real y efectiva, supone una desatención e infracción de esa igualdad y la creación o mantenimiento de una situación clara e incontestable de vulnerabilidad social, máxime cuando hay un innegable fracaso objetivo del mismo Estado que ahora interviene en la ejecución de la sentencia que condena a la prestación de alimentos, creando la paradoja, además, de que beneficios fiscales de una indudable índole social, favorecedora para superar determinados casos de vulnerabilidad social, son negados por la Administración tributaria, que debería aplicar las reglas jurídicas, además, conforme a las elementales reglas del mero sentido común.

En cualquier caso, y *de lege ferenda*, para evitar riesgos de seguridad jurídica, sería recomendable una simple modificación legislativa del reiterado artículo 81 bis de la LIRPF, que en vez de condicionar la deducción a «ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos *sin derecho a percibir* anualidades por alimentos y

por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley» (como establece actualmente la norma), la fije para ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos *que no perciban* anualidades por alimentos, dando cabida a estos, por otra parte habituales, supuestos en los que el progenitor obligado al pago de la pensión por alimentos no la hace efectiva.

La segunda parte de este comentario ha de referirse, aunque no sea objeto de la sentencia, al segundo requisito que establece el artículo 81 bis de la LIRPF para disfrutar de la deducción por familia numerosa en el caso de monoparentalidad: que el ascendiente tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de la LIRPF.

El artículo 58 de la LIRPF regula el mínimo por descendientes, el cual podrá ser aplicado por el contribuyente siempre que los descendientes cumplan tres condiciones:

- **Edad:** menor de 25 años (contados a la fecha de devengo del impuesto, esto es, con carácter general el 31 de diciembre del año). Cumplen este requisito los descendientes con discapacidad cualquiera que sea su edad (la discapacidad solo es apreciable si la persona tiene una minusvalía acreditada igual o superior al 33 %, según establece el art. 72 RIRPF).
- **Rentas:** el descendiente no puede tener rentas anuales superiores a 8.000 euros, sin contar las rentas exentas. Por otra parte, si el descendiente tuviera rentas superiores a 1.800 euros y por la razón que sea (por ejemplo, para obtener la devolución de lo que le hubieran retenido) presentara su propia autoliquidación de IRPF, el ascendiente pierde su derecho a aplicar el mínimo por descendientes por este último.
- **Convivencia:** el descendiente ha de vivir con el contribuyente. ¿Durante cuánto tiempo dentro del periodo impositivo? A diferencia de lo que prevé la ley en relación con los ascendientes (de acuerdo con el art. 61, regla 5.ª, de la LIRPF, para la aplicación del mínimo por ascendientes será necesario que estos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo impositivo²). También se considera convivencia si el ascendiente está internado en un centro especializado pagado por el contribuyente, pero únicamente en el caso de que el ascendiente tenga discapacidad, ex art. 59.1 LIRPF), nada expresa la ley con relación al aspecto temporal de la convivencia de los descendientes para dar derecho a la aplicación del mínimo, por lo que se interpreta que ha de convivir con el contribuyente durante todo el ejercicio impositivo.

² La misma regla especifica que, en caso de fallecimiento del ascendiente antes de finalizar ese periodo, se considerará conviviente si ha vivido con el contribuyente durante la mitad del periodo transcurrido entre el inicio de periodo impositivo y la fecha de fallecimiento.

En caso de separación o divorcio, caben dos situaciones *de facto* cuya tributación en el IRPF puede plantear dudas, que han sido resueltas por la DGT en la Consulta V2381/2019, de 11 de septiembre (NFC073641).

Si la guardia y custodia es atribuida a un único progenitor, solo este tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes, pues solo él cumpliría el requisito de convivencia necesario. Por otra parte, solo él formaría la unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1.2.^a de la LIRPF, que le permitiría acceder a la opción por la declaración conjunta (el padre o madre con todos los hijos menores de edad o mayores discapacitados con patria potestad prorrogada o rehabilitada, que conviven con él o ella).

En cambio, si la guardia y custodia es compartida, solo uno de los progenitores podrá optar por practicar declaración conjunta, quedando el otro obligado a presentar declaración individual (véase, por todas, la Consulta DGT V2143/2021, de 26 de julio –NFC080708–): «En los supuestos de guarda y custodia compartida, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual».

La aplicación del mínimo por descendientes, sin embargo, sí es prorrateable entre ambos progenitores, con independencia de quién sea el progenitor con el que conviven los hijos en la fecha del devengo del impuesto (Consulta DGT V2381/2019, de 11 de septiembre –NFC073641–):

En los supuestos de divorcio o separación matrimonial, el mínimo por descendientes corresponde a quien tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos a la fecha de devengo del Impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos, y ello tanto en el periodo impositivo en que se dicte la resolución judicial como en los sucesivos.

No obstante, procede el prorrateo por partes iguales cuando la guardia y custodia sea compartida, con independencia de quién sea el progenitor con el que los descendientes convivan a la fecha del devengo. En este último supuesto, guarda y custodia compartida, si uno de los progenitores no aplica el mínimo por descendientes, en otro progenitor no tiene derecho a la aplicación en su totalidad del señalado mínimo por descendientes.

La última precisión que contiene la consulta transcrita es muy importante, ya que implica que en la medida en que ambos progenitores, separados o divorciados con custodia compartida, tengan derecho a aplicar el mínimo por descendientes (y, consecuentemente, este se prorratea entre ambos), no se cumpliría el requisito previsto en el artículo 81 bis de la LIRPF para la aplicación de la deducción por familia numerosa: que el ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial tenga derecho a la *totalidad del mínimo previsto en el artículo 58* de la LIRPF.

Es decir, y resumiendo, en caso de divorcio o separación legal con custodia compartida, cuando los descendientes conviven con ambos progenitores y, por tanto, el mínimo por descendientes se prorratea entre ellos, *se pierde el derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa del artículo 81 bis de la LIRPF.*

Estamos ante una previsión legal buscada a propósito y justificada en la exposición de motivos de la norma que la incorporó (el RDL 1/2015), ya que se trata de extender el beneficio fiscal exclusivamente a las familias monoparentales vulnerables, entendiendo por tales aquellas en las que un único progenitor se hace cargo de los hijos con los que convive:

De esta forma, en primer lugar, se extiende el incentivo fiscal no solo a ascendientes que formen parte de familias numerosas sino también a aquellos que forman una familia monoparental con dos descendientes que, entre otros requisitos, dependen y conviven exclusivamente con aquel.

Siendo muy elogiable el espíritu del legislador, lo cierto es que provoca un agravio comparativo difícil de entender si se compara la situación de una pareja casada y con hijos (ambos prorratan el mínimo por descendientes y también la deducción por familia numerosa³), con la de una pareja divorciada, con la custodia compartida: al prorratar el mínimo por descendientes pierden el derecho a la deducción por familia numerosa, pues incumplen el requisito de «tener derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de la LIRPF» (solo tendrían derecho a la mitad de dicho mínimo).

Hasta el momento no conocemos que se haya planteado en la práctica esta cuestión, y la consulta de la DGT que más se aproxima al problema (la citada Consulta DGT V2143/2021) no lo aborda, limitándose a señalar que para aplicar la deducción por familia numerosa han de cumplirse las condiciones que establece la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

Por su parte, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2021 (RG 816/2021 –NFJ082767–), dictada para unificación de criterio, tampoco alude a la cuestión apuntada, limitándose a fijar el criterio, en relación con la deducción por familia numerosa, de que:

Para poder aplicar la deducción por familia numerosa del artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), es necesario acreditar la concurrencia de

³ El artículo 81 bis de la LIRPF aclara lo siguiente:

cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrata entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

los requisitos y condiciones establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (LPFN) por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y no exclusivamente mediante el título oficial de familia numerosa al que se refiere el artículo 5.1 de esta última ley.

En conclusión, entendemos que, de acuerdo con el tenor literal del artículo 81 bis de la LIRPF, tras la modificación incorporada por el Real Decreto-Ley 1/2015 (ratificado por Ley 25/2015) referente a la deducción por familia numerosa de los *ascendientes separados legalmente*, y de acuerdo con la interpretación auténtica manifestada por el legislador en las exposiciones de motivos de las citadas normas, en casos de *guardia y custodia compartida* –que obligan al prorrateo del mínimo por descendientes regulado en el art. 58 LIRPF (véase art. 61, regla 1.ª, LIRPF) –, *se pierde el derecho a la deducción por familia numerosa*.

Contabilidad global (fusión de criterios: devengo y caja)

Manuel Garrido González

*Miembro Fundador y Honorífico de la Asociación Profesional
de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE) (España)*

s.mgarrido@hotmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-9646-3143>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación 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.

Extracto

Actualmente la contabilidad refleja la imagen fiel de la empresa frente a terceros. Para el empresario, esta imagen fiel no es suficiente. Para determinar la realidad de la empresa es preciso utilizar datos extracontables, puesto que, por su estructura, la contabilidad no ofrece, como es el flujo de caja, el origen y aplicación de fondos, etc., cuya información forma parte de la contabilidad, pero su obtención es extracontable.

Otro problema añadido en la contabilización actual es el grado de afectación entre las operaciones de efectivo en relación con el criterio de devengo.

Existe un diferimiento en el tiempo entre ambos criterios (devengo y caja) que la contabilidad no recoge y que influye en la estructura de la empresa. La cuenta de pérdidas y ganancias está formada por cantidades heterogéneas: compras y gastos pagados, junto con otros del mismo concepto pendientes de pago; ventas cobradas, junto a otros ingresos pendientes de cobro, etc. El resultado del periodo está formado por dos clases de financiación: propia y ajena.

Actualmente la contabilidad no identifica la composición interna de la cuenta de resultados, si los beneficios obtenidos están en función del capital propio o ajeno.

El resultado obtenido según el criterio del devengo es un beneficio/pérdida a realizar, mientras no forme parte de la tesorería de la empresa.

Palabras clave: contabilidad; global; criterio; devengo; caja.

Recibido: 04-05-2022 / Aceptado: 08-09-2022 / Publicado: 05-03-2023

Cómo citar: Garrido González, M. (2023). Contabilidad global (fusión de criterios: devengo y caja). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 195-250. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18629>



Global accounting (fusion of criteria: accrual and cash)

Manuel Garrido González

Abstract

Currently, accounting reflects the true image of the company before third parties. For the entrepreneur, this faithful image is not enough. To determine the reality of the company, it is necessary to use non-accounting data, since, due to its structure, accounting does not offer, such as cash flow, origin and application of funds, etc., whose information is part of accounting, but its obtaining is extra-accountable.

Another added problem in the current accounting is the degree of affectation between cash operations in relation to the accrual criteria.

There is a difference in time between the two criteria (accrual and cash), which accounting does not include and which influences the structure of the company. The profit and loss account is made up of heterogeneous amounts: purchases and expenses paid, together with others of the same concept pending payment; sales collected, together with other income pending collection, etc. The result for the period is made up of two types of financing: own and external.

Currently, accounting does not identify the internal composition of the income statement, whether the profits obtained are based on own or third-party capital.

The result obtained according to the accrual criteria is a profit/loss to be realized, as long as it is not part of the company's treasury.

Keywords: accounting; global; criteria; accrual; cash.

Received: 04-05-2022 / Accepted: 08-09-2022 / Published: 05-03-2023

Citation: Garrido González, M. (2023). Contabilidad global (fusión de criterios: devengo y caja). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 195-250. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18629>



Sumario

1. Exposición de motivos
2. Introducción
3. Origen y aplicación de fondos
4. Estructura de la contabilidad global
5. Contabilización del origen y aplicación de fondos
6. Desglose de la variación patrimonial
7. Flujo de caja (flujo de efectivo neto de trabajo)
8. Metodología
9. Conclusión



1. Exposición de motivos

En la actualidad, en el ejercicio de la profesión contable nos encontramos con unas situaciones que son contradictorias y suponemos que estas situaciones anómalas se producen por falta información. Esta información la hemos de deducir por medio de análisis específicos del balance y de la cuenta de explotación, a través de su composición y estructura, y datos extracontables obtenidos de la propia contabilidad.

La finalidad de la contabilidad es presentar la imagen fiel de la empresa. Una empresa puede tener beneficios y se vea obligada a acogerse a concurso de acreedores para proteger su patrimonio. Ello indica que existe algún fallo en la interpretación en los datos de la empresa.

La empresa desde sus inicios es una entidad en constante evolución. La contabilidad como herramienta de control de la empresa ha de estar en continua actualización. Una analogía podría ser: «Si la empresa es una nave (reúne capital humano y capital material), la contabilidad es su timón y el presupuesto, su brújula».

A la contabilidad, desde el año 1494, cuando se publicó *Summa de arithmetica y De computis et scripturis* de Luca Paccioli, se han añadido una serie de conceptos procedentes de otras disciplinas, como el Derecho (en todas sus versiones: Mercantil, Laboral y Civil), Fiscalidad (Impuestos), Informática (programas de contabilidad y de gestión), Ingeniería (contabilidad de costos), Economistas (matemáticas, estadística, hojas de cálculo, etc.).

Cada una de estas especializaciones ha aportado nuevos conceptos a la contabilidad, ampliándola a lo que hoy día conocemos como Ciencia Contable, pero... ¿cuál ha sido la aportación de los propios contables? Respuesta: La coordinación de los nuevos conceptos, adaptándolos en la unidad contable.

- Pero... ¿Hemos llegado al límite?
- ¿Se ha conseguido el máximo de información?
- ¿Estamos reflejando realmente la imagen fiel de la empresa?
- ¿Por qué se producen los ciclos económicos, afectando al desarrollo de las empresas?
- La contabilidad ¿refleja la generación de la financiación interna de la empresa?
- ¿En qué grado participa el capital propio en la consecución del beneficio?
- El capital ajeno ¿cómo participa en la formación del beneficio?
- Si desconocemos el grado de participación del capital propio y ajeno en el beneficio, ¿se puede descapitalizar la empresa al distribuir y pagar a los socios el beneficio obtenido?
- La empresa ¿está financiando anticipadamente los impuestos?

Estos y otros muchos interrogantes quedan por resolver y para ello es necesaria la colaboración de todos los profesionales que directa o indirectamente tengan relación con la empresa, ya que todas las profesiones inciden en ella, en mayor o menor grado, puesto que formamos parte de un conjunto globalizado y relacionado, tanto a nivel ciudadano, regional, nacional o internacional y profesional; por ejemplo, podemos adquirir una maquinaria a Italia, ponerla en marcha en España, producir artículos que se venderán en Alemania; al efectuar el cobro se recibirá en España un dinero producido en Alemania que utilizaremos para pagar las mercancías y sueldos españoles y pagar la maquinaria a Italia y posiblemente la materia prima a Francia.

Como consecuencia de la actualización constante de las disciplinas afines a la contabilidad, la imagen del contable ya no es la de antaño: visera y manguitos. Hoy día estamos en una evolución continua y, en consecuencia, al coordinar todas las materias, adquirimos conocimientos que antes nos estaban vedados por no ser de uso común en la profesión, en la actualidad: obligatorio.

Cuando se implantó el Régimen Especial del Criterio de Caja, en el IVA, se consideró: ¿por qué no aplicarlo en el conjunto de la contabilidad? De esta forma, dispondríamos de una contabilidad homogénea y uniforme; por un lado, el concepto del devengo reconoce los derechos de terceros en la empresa y el concepto de caja recoge realmente el flujo de dinero ajeno y propio de la empresa, poniendo de relieve el posible desequilibrio en la tesorería de la empresa, producido por las liquidaciones de impuestos y distribución de beneficios según el criterio del devengo y el de caja, así como el desfase entre el cobro/pago de los clientes y proveedores, del devengo de las facturas.

Integrado el criterio de caja en la contabilidad según el devengo, se pone de manifiesto el flujo de caja de la empresa, así como el origen y aplicación de fondos en función del



dinero realmente entrado y salido de la empresa, destacando el diferencial entre los criterios de devengo y caja, permitiendo tomar decisiones que eviten la descapitalización de la empresa, al conocer previamente cómo se producen dichas desviaciones, aplicando los correctivos pertinentes.

Observando la empresa desde la óptica del devengo, podemos apreciar que este criterio contempla única y exclusivamente unas promesas de beneficios futuros y unos pagos reales y efectivos de unos beneficios que aún no se han producido, así como los impuestos, el IVA (soportado y repercutido devengados y pagados a la Hacienda Pública, pero no recuperados, cuando la venta es de cobro diferido) y el impuesto sobre sociedades. Estos impuestos sí que se han de pagar, pero los beneficios que están determinados por el criterio del devengo pueden tener dos destinos diferentes: a) distribución y pago a los socios y b) destinar dichos beneficios a reservas.

Si se produce el supuesto a) se puede descapitalizar la empresa al distribuir y pagar unos beneficios aún no realizados, y en el supuesto b) estos beneficios van a formar parte de unas reservas parcialmente ficticias, mientras los cobros y pagos que afecten al resultado no se realicen.

En teoría, se realizarán estos cobros y pagos (facturas de clientes, de proveedores y de acreedores), pero... (siempre existe un, pero...), ¿qué ocurre si no se producen estos cobros y pagos?, ¿en qué medida afecta al conjunto de la empresa?, por ejemplo, el siguiente:

Ejemplo 1

Una empresa ceramista (emplea poco material y barato, pero mucha mano de obra) inicia la actividad en noviembre y capta un cliente (grandes almacenes):

Constitución de la sociedad	9.000
Compra materia prima (pago al contado)	200
Alquileres, electricidad, agua, etc. (pago al contado)	1.000
Mano de obra (pago al contado)	7.000
Ventas (cobro 90 días)	20.000
IVA repercutido	4.200





IVA soportado	252
Stock final	90
Impuesto sobre sociedades	2.972,50
Beneficio neto	8.917,50

De los datos anteriores, se obtiene el siguiente balance:

Balance de situación (1)			
Activo	Euros	Pasivo	Euros
Efectivo	548	Capital social	9.000
Clientes	24.200	IVA a pagar	3.948
Stock	90	Impuesto sobre sociedades	2.972,50
		Beneficio neto	8.917,50
Total activo	24.838	Total pasivo	24.838

La cuenta de pérdidas y ganancias que se obtiene es la siguiente:

Pérdidas y ganancias			
Debe	Euros	Haber	Euros
Costo de las ventas	110	Ventas	
Alquiler, electricidad, etc.	1.000		20.000
Mano de obra	7.000		
Impuesto sobre sociedades	2.972,50		
Total gastos	11.082,50	Total ingresos	20.000
Beneficio periodo	8.917,50		

A pesar de tener unos beneficios netos 8.917,50, la empresa no puede hacer frente a sus compromisos de pagos, en este caso, los impuestos, así como distribuir beneficios. La cuenta de pérdidas y ganancias está formada por un costo financiado por la propia empresa y las ventas están pendientes de cobro.

En el supuesto de que el saldo de clientes fuera cero:

Balance de situación (2)			
Activo	Euros	Pasivo	Euros
Efectivo	24.748	Capital social	9.000
Stock	90	IVA a pagar	3.948
		Impuesto sobre sociedades	2.972,50
		Beneficio neto	8.917,50
Total activo	24.838	Total pasivo	24.838

Comparando los dos balances (1) y (2), ¿qué conclusión se puede obtener?

Balance (1): el beneficio neto es una promesa de resultado. Por tanto, afecta indirectamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, porque bloquea la evolución de la empresa por falta de liquidez.

Balance (2): sería el resultado real de la empresa, el flujo de tesorería ha incorporado la relación de terceros, por tal motivo, el resultado real comprende desde cero y teniendo como límite el resultado obtenido por el concepto del devengo, como se demostrará más adelante.

La cuenta de pérdidas y ganancias obtenida en la situación (2) es idéntica a la situación (1).

Aunque el ejemplo ha sido bastante sucinto, refleja una realidad: al aplicar el criterio del devengo como en este caso (balance 1). La situación de la empresa no será cierta, mientras no intervenga el criterio de caja (balance 2), es decir, el flujo de dinero externo incorporado en la cuenta de explotación, recuperando los gastos realizados, más el beneficio.

2. Introducción

Como ya se ha expuesto en la exposición de motivos, son dos los criterios que hay que tener en cuenta para que la contabilidad pueda reflejar la imagen fiel de la empresa: criterio del devengo y criterio de caja.

Fusionando estos dos criterios, tendremos globalmente la imagen fiel de la empresa:

- Aplicación del criterio del devengo como en la actualidad, lo que nos permitirá reconocer contablemente el derecho de terceras personas sobre el patrimonio de la empresa (clientes, proveedores, Hacienda Pública, etc.).

- Aplicación del criterio de caja a todas aquellas operaciones que afecten a este concepto (clientes, proveedores, Hacienda Pública, etc.).

Desde el punto de vista práctico, la contabilización del movimiento de efectivo se deberá realizar manteniendo unas cuentas que afectarán al origen de la operación y otras por el mismo importe, pero de signo contrario que afectarán a la aplicación de las citadas operaciones, es decir, a la contabilidad se le añade una serie de asientos que afectan a las operaciones de efectivo, que no modifican la masa patrimonial de la empresa, porque se ha añadido «cero».

El siguiente cuadro nos da una visión plástica de los momentos de recuperación del dinero en la estructura interna de la empresa, en relación con las ventas:

Devengo		Criterio de caja			
	Actual	Pagos			Cobros
		Contado	1 mes		3 meses
			2 meses		
(+)	Ventas				X
(-)	Compras (costo)	X	X	X	
(-)	Facturas gastos	X	X		
(-)	Nóminas gastos	X			
(=)	Superávit	Déficit	Déficit	Déficit	Superávit

Al contabilizar según el devengo, se produce un superávit en el momento de su registro. Este incremento patrimonial frente a terceros reconoce la deuda de los clientes, y la deuda a los proveedores por materia prima y de gastos, reflejando la disminución de efectivo por el concepto de sueldos y gastos de contado.

El desglose de este devengo en función al movimiento de tesorería queda reflejado en la salida de efectivo en el momento de su realización, así como los pagos de gastos y facturas de proveedores y acreedores en el supuesto que se produzcan al contado, a uno y dos meses y, por último, la recuperación de todo lo anterior más el beneficio al realizarse el cobro de la factura en el tercer mes.

En dicho cuadro no se ha tenido en cuenta la amortización y la variación de existencias. Estos conceptos se han de tener en cuenta al aplicar la contabilidad global.

Se puede concluir que, desde el punto de vista matemático: **el límite del criterio de caja es el criterio del devengo, siendo el incremento patrimonial igual a cero.**

Como el problema radica en el diferimiento en el tiempo de los cobros y pagos, se analizarán como punto de partida las facturas indistintamente, las emitidas y las soportadas, que afectan también a la fiscalidad (IVA repercutido e IVA soportado).

Las facturas, en general, se desglosan:

$$(1) \text{ Base imponible (valor del producto) + IVA = Importe factura}$$

Cuando se realiza el cobro o pago de una factura, se conoce el importe, pero no la cuota de IVA que tiene incorporado el cobro/pago, por tanto, se tiene que determinar la base imponible del cobro/pago y la cuota de IVA incluido.

Si denominamos:

- Cobro/Pago efectivo = E
- Base imponible = BI
- Cuota IVA = CI = BI $\times$ TI/100
- Tipo impositivo = TI

La ecuación (1), sustituyendo, será:

$$(1) \text{ BI} + \text{CI} = \text{E, siendo}$$

$$(2) \text{ BI} + (\text{BI} \times \text{TI}/100) = \text{E}$$

$$(3) \text{ BI} (1 + \text{TI}/100) = \text{E}$$

$$(4) \text{ BI} = \text{E}/(1 + \text{TI}/100)$$

La fórmula (4) permite calcular automáticamente la base imponible de cobro/pago siempre que el tipo impositivo sea el que corresponda a la factura.

Los cobros/pagos fraccionados, de acuerdo con la fórmula (5), será:

$$+ \text{ Cobro parcial (01)} = + \text{E}_{(01)}/(1 + \text{TI}/100)$$

$$+ \text{ Cobro parcial (02)} = + \text{E}_{(02)}/(1 + \text{TI}/100)$$

.../...

$$+ \text{ Cobro parcial (n)} = + \text{E}_{(n)}/(1 + \text{TI}/100)$$

$$= \text{Total factura} = \text{Total base imponible} + \text{Total IVA}$$

Lo anterior pone de manifiesto que el límite de los cobros/pagos (criterio de caja) es el criterio del devengo.

Si analizamos la cuenta de pérdidas y ganancias, según el criterio del devengo, se observa que está compuesta por:

- **Debe:** partidas pagadas y partidas pendientes de pago parcial y pendientes de pago.
- **Haber:** partidas cobradas y partidas pendientes de cobro parcial y pendientes de cobro.

En consecuencia, en los balances, los saldos de clientes y proveedores están formados a su vez por facturas pendientes de cobro y cobradas parcialmente, y facturas pendientes de pago parcialmente y pendiente de pago.

El problema que se plantea es el siguiente: siendo la situación satisfactoria, es decir, una cuenta de pérdidas y ganancias, con saldo acreedor, ¿qué ocurre si en el ejercicio siguiente no se cobra el saldo de clientes pendiente de cobro?

La normativa fiscal exige que han de pasar seis meses para poder deducir como gasto, pero el impuesto sobre sociedades se habrá anticipado, con el consiguiente perjuicio en la tesorería de la empresa.

Lo anterior quiere significar que la cuenta de pérdidas y ganancias es una promesa de beneficio.

El beneficio real es el que se obtiene cuando la operación de compra/venta se ha cobrado/pagado.

La cuenta de pérdidas y ganancias refleja la realidad de la empresa frente a terceros, pero no refleja exactamente la imagen fiel de la empresa, ya que los saldos de clientes y proveedores están diferidos en el tiempo.

Para conocer la imagen fiel de la empresa es preciso tener una visión global de la misma, es decir, tener un conocimiento de la estructura externa (criterio del devengo), así como de la estructura interna (criterio de caja).

La información contable actual nos proporciona los datos necesarios para establecer la imagen fiel de la empresa frente a terceros, pero conocedores de que los importes que forman la cuenta de pérdidas y ganancias no son homogéneos, en consecuencia, se ha de proceder de forma que se pueda obtener una cuenta de pérdidas y ganancias con datos uniformes, que determinen qué importes han pasado a formar parte del flujo de caja, es decir, cuyas ventas y compras se hayan realizado mediante cobros y pagos.

La contabilidad global, al identificar las facturas que nutren el flujo de caja, se está determinando el origen y aplicación de los fondos, separando los importes ajenos, que son neutros, por ejemplo, el IVA soportado y el IVA repercutido, que, aunque forman parte de los ingresos, son ajenos a la empresa, pero que, no obstante, tienen su influencia en la financiación, por tal motivo estos importes se han de identificar en la contabilidad.

Respetando el criterio de la partida doble, la contabilidad tiene que ofrecer la solución para determinar la imagen fiel global de la empresa.

La contabilidad forma parte de las matemáticas, por tanto, se le puede añadir un patrimonio valor cero (0) con el fin de no alterar la estructura básica de la empresa en su relación con terceros. Este patrimonio cero (0) corresponderá a los cobros y pagos que realice la empresa, para, posteriormente, fusionar este patrimonio obtenido por los cobros y pagos, con el patrimonio según el criterio del devengo, sin alterar la situación patrimonial en relación con terceros, pero reflejando los anticipos o demoras de algunas cuentas afectas.

3. Origen y aplicación de fondos

La contabilidad se basa en el principio de la partida doble, en consecuencia, toda evolución contable ha de tener presente este principio.

La contabilidad global, como es una evolución de la contabilidad según el criterio del devengo (en relación con terceros), incorpora un grupo de cuentas (de efectivo), que en su conjunto han de sumar cero y que su movimiento y saldo sean compatibles con el devengo.

La dualidad del concepto contable permite incorporar en la contabilidad un grupo de cuentas cuyos importes son origen de la financiación de la empresa y como contrapartida, otro grupo de signo contrario, dando lugar a la aplicación de la citada financiación.

Teniendo en cuenta que, para tener una información efectiva, la información contable ha de ser única y homogénea, si incorporamos un nuevo concepto, este ha de ser compatible con el resto, por tanto, estos grupos de cuentas han de tener el signo contrario a su devengo. Para poder fusionar los criterios de caja y devengo, se ha de tener en cuenta que, a su vez, existen dos grandes grupos: cuentas que afectan a operaciones de inmovilizado/pasivo y cuentas que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias, tanto en el origen como en su aplicación, como se verá más ampliamente en el desarrollo de la metodología del sistema:

- Cuentas grupo 5780: forman el origen de los fondos.
- Cuentas grupo 5781: forman la aplicación de los fondos.

4. Estructura de la contabilidad global

La contabilidad global incorpora en la contabilidad tradicional únicamente las operaciones que interviene el efectivo, para después formar parte de las operaciones del devengo, a través de las cuentas de pérdidas y ganancias de los cobros y pago, así como los movimientos de cuentas de activo y pasivo, ofreciendo las partidas pendientes, tanto de activo como del pasivo:

Operación	Asiento s/devengo	Asiento s/caja	
		Origen fondos	Aplicación fondos
Pagos a proveedores	400xxx / 572	5780.400xxx	5781.600000
Pagos a acreedores	410xxx / 572	5780.410xxx	5781.62xxxx
Pagos nóminas	465xxx / 572	5780.465xxx	5781.640xxx
Pagos gastos contado	62xxxx / 57...	5780.57xxxx	5781.62xxxx
Cobros de clientes	572 / 430xxx	5781.700xxx	5780.430xxx
Cobros ventas contado	570 / 700xxx	5781.700xxx	5780.57xxxx

Las cuentas identificadas con el código 5780 determinan el origen de fondos de la operación y las cuentas 5781 las aplicaciones de fondos.

5. Contabilización del origen y aplicación de fondos

Se tienen que distinguir los cobros de los pagos y su procedencia. Tanto los cobros como los pagos pueden tener distintos orígenes: procedentes de cuentas de activo/pasivo y procedentes de cuentas que afectan a la explotación (pérdidas y ganancias) de la empresa.

- Cobros.** Utilizaremos el grupo de cuentas 5780, cuentas de origen de fondos, formado por los cobros procedentes de clientes, préstamos a terceros, etc., como operaciones más frecuentes, y el grupo de cuentas 5781 aplicación de los fondos, a cada operación de efectivo, como contrapartida de este origen de los cobros, con signo contrario. La suma de ambos conceptos ha de ser cero.

Se ha de tener presente la procedencia de la anotación contable según el criterio del devengo, en el caso de los clientes:



Contabilidad: devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cliente A	-	
701	Ventas		-
477	IVA repercutido		-

Cuando se realice el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Banco Z	-	
430	Cliente A		-

La contabilidad global ha de recoger el cobro realizado de cada operación, en su origen y aplicación de los fondos:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.7010	Venta cliente A - AF	-	
5781.4770	IVA repercutido - AF	-	
5780.4300	Cliente A - OF		-
5780.4770	IVA repercutido - OF		-

Siendo OF cuenta origen fondos y AF cuenta aplicación de fondos.

En el supuesto de un préstamo a terceros a un trabajador, por ejemplo:

Contabilidad: devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
460	Anticipo P	-	
572	Bancos		-



Como en esta operación interviene el efectivo:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.4600	Anticipo P - AF	-	
5780.4600	Anticipo P - OF		-

- b) **Pagos.** Se aplica el mismo criterio que en los cobros. Se ha de tener presente el origen de la operación en el caso de compras de materias primas:

Contabilidad: devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras	-	
472	IVA soportado	-	
400	Proveedores		-

Cuando se realice el pago:

Contabilidad: devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	-	
572	Bancos		-

Seguidamente, por tratarse de un movimiento de efectivo:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4000	Proveedor C - OF	-	
5780.4720	IVA soportado - OF	-	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5781.6000	Compras - AF		-
5781.4720	IVA soportado - AF		-

Si la operación se refiere a un gasto:

Contabilidad: devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xxx	Gasto xxx	-	
472	IVA soportado	-	
410	Acreedores		-

Cuando se efectúe el pago:

Contabilidad: devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores	-	
572	Bancos		-

Incorporación a la contabilidad el criterio de caja:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4100	Acreedor C - OF	-	
5780.4720	IVA soportado - OF	-	
5781.6xxx	Gasto xxx - AF		-
5781.4720	IVA soportado - AF		-



Operativa

La operativa del criterio de caja, de los ejemplos anteriores, es la siguiente:

Para los cobros:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.7010	Venta cliente A - AF	-	
5781.4770	IVA repercutido - AF	-	
5780.4300	Cliente A - OF		-
5780.4770	IVA repercutido - OF		-

Para los pagos:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4000	Proveedor C - OF	-	
5780.4720	IVA soportado - OF	-	
5781.6000	Compras - AF		-
5781.4720	IVA soportado - AF		-

Mediante la fusión de criterios, se eliminan las cuentas de los grupos 5780 y 5781, siendo recomendable que estos asientos de regularización se realicen periódicamente: mensual, trimestral, etc., con el objeto de obtener previamente la información del flujo de caja por medio de un balance.

Se tiene que diferenciar las cuentas afectas a la cuenta de pérdidas y ganancias y las que se han de compensar con partidas de activo/pasivo.

Preparación a la fusión de criterios de las cuentas 5780 que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias:



Contabilidad - Criterio de caja: PyG 5780

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4300	Cientes - OF	-	
5780.1290	Pérdidas y ganancias - OF		-

Preparación a la fusión de criterios de las cuentas 5781 que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Contabilidad - Criterio de caja: PyG 5781

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.1290	Pérdidas y ganancias - AF	-	
5781.7010	Ventas - AF		-

Contabilidad - Criterio de caja: PyG 5781

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.6000	Proveedor C - AF	-	
5781.6200	IVA soportado - AF	-	
5781.1290	Pérdidas y ganancias - AF		-

Las cuentas de pérdidas y ganancias 5780.1290 y 5781.1290 contienen la información del origen y aplicación de fondos, pudiéndose obtener, no obstante, dicho informe mediante un balance previo de las cuentas 5780 y 5781.

Una vez obtenidos los resultados según el criterio de caja, estos datos se han de incorporar en la contabilidad según el criterio de devengo. Para ello es conveniente hacer una fusión de los concretos, para que estos sean homogéneos:

Si el saldo de la cuenta 5780.1290 es acreedor:

Contabilidad - Criterio de caja: fusión de conceptos

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.1290	Pérdidas y ganancias - OF	-	
1290.1000	Pérdidas y ganancias - AF		-

Si el saldo de la cuenta 5780.1290 fuera deudor, el asiento sería inverso:

Contabilidad - Criterio de caja: fusión de conceptos

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290.2000	Pérdidas y ganancias - AF	-	
5781.1290	Pérdidas y ganancias - AF		-

Si el saldo de la cuenta 5781.1290 fuera acreedor, el asiento sería inverso.

Las cuentas que afectan al activo/pasivo se han de incorporar a la contabilidad según el criterio del devengo, como es el caso de los IVA repercutidos y soportados de los ingresos y pagos. Para ello se ha de realizar la liquidación de estos IVA.

Contabilidad - Criterio de caja: cuenta 5780.4770 y 5780.4720

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4770	IVA repercutido - OF	-	
5780.4720	IVA soportado - OF		-
5780.4750	IVA a liquidar - OF		-

La misma operación con el IVA de caja aplicado (5781.472 y 5781.477):

Contabilidad - Criterio de caja: cuenta 5781.4770 y 5781.4720

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.4720	IVA soportado - AF	-	
5781.4750	IVA a liquidar - AF	-	
5781.4770	IVA repercutido - AF		-

Se ha de proceder a la fusión de criterios del IVA:

Contabilidad - Criterio de caja: IVA - Fusión de criterios: 5780.4750

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4750	IVA a liquidar - OF	-	
4750.1000	IVA a liquidar - OF		-



Contabilidad - Criterio de caja: IVA - Fusión de criterios: 5781.4750

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750.2000	IVA a liquidar - AF	–	
5781.4750	IVA a liquidar - AF		–

En el pasivo tendremos dos cuentas con el mismo importe, pero de signo opuesto, lo cual no incrementa el pasivo general, porque es cero la masa patrimonial incorporada.

El balance que se obtiene, previo a la fusión de criterios, refleja las cuentas que integran el origen y aplicación de fondos, así como el flujo de tesorería y por diferencia, el beneficio obtenido de los cobros y pagos.

Por ejemplo, un préstamo a un trabajador se desarrollaría de la forma siguiente:

Cuando se cobra el préstamo anterior: asiento que afecta a las cuentas de activo.

El origen del préstamo es el siguiente:

Contabilidad: criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
4600	Anticipo P	–	
5720	Bancos		–

Seguidamente, el movimiento de efectivo:

Contabilidad: criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4600	Anticipo P - OF	–	
5781.4600	Anticipo P - AF		–

Cuando se realice el cobro, o cobros parciales:

Contabilidad: criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	–	
460	Anticipo P		–

Seguidamente, el asiento del criterio de caja:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.4600	Anticipo P - AF	-	
5780.4600	Anticipo P - OF		-

Las cuentas de criterio de caja quedan saldadas, así como en la cuenta 460 del criterio de devengo.

Lo mismo ocurre con las cuentas de proveedores que correspondan a adquisiciones de inmovilizado:

El origen de la operación es el siguiente:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
2230.000	Maquinaria	-	
523	Proveedores maquinaria		-

Cuando se produce el pago:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores maquinaria	-	
572	Bancos		-

Seguidamente, si es un pago parcial a un proveedor, siendo el origen de la operación la adquisición de un inmovilizado:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.523	Proveedores maquinaria - OF	-	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5781.523	Proveedores maquinaria - AF		–

Cuando se realiza el último pago, además, después de confeccionar el balance, se hace el asiento de fusión:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.523	Proveedores maquinaria - AF	–	
2230.000	Maquinaria		–

Simultáneamente:

Contabilidad: criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
2230.001	Maquinaria pagada	–	
5780.523	Proveedores maquinaria - OF		–

De esta forma, el sistema ofrece a nivel de balance la verdadera composición del activo inmovilizado, poniendo de relieve la parte que pertenece a la empresa y el resto pendiente de pago, a terceros.

De lo expuesto, el análisis de la estructura de las facturas es el siguiente, debiendo tener en cuenta que el IVA constituye una financiación externa, puesto que, al tratarse de un impuesto neutro, la incidencia en la tesorería es positiva o negativa según se acumule *stock* en los almacenes, por existir entonces un IVA soportado pagado a los proveedores pendiente de compensar con ventas.

6. Desglose de la variación patrimonial

Con el propósito de obtener la información precisa de los cobros y pagos realizados se ha de partir de la información directa de las facturas emitidas y recibidas, cobradas y pagadas; analizaremos su estructura:

1. Desglose de las ventas

Criterio del devengo		Criterio de caja
Factura de venta	=	1. ^{er} Cobro a su vencimiento
	=	2. ^o Cobro a su vencimiento
	.../...	
	=	n Cobros a su vencimiento
	=	Σ (Cobros 1, 2, 3, ..., n)

Los cobros tienen como límite el devengo.

Las facturas están compuestas por las ventas más IVA. El importe total de la factura representa un incremento patrimonial en el activo corriente.

2. Variación patrimonial de cada operación de venta

2.1. $AC = PyG + IVA$ repercutido

$$[(\text{Activo corriente de la empresa}) = (PyG + IVA \text{ repercutido})]$$

Por tanto:

$$AC - PyG = IVA \text{ repercutido, siendo } AC - PyG \text{ un incremento patrimonial } (\Delta AC) \text{ externo a la empresa}$$

2.2. Tendremos:

$$\Delta AC = IVA \text{ repercutido}$$

El IVA repercutido corresponde a un incremento patrimonial cuyo origen es externo a la empresa.

(Siendo AC = Activo corriente; PyG = Pérdidas y ganancias)

3. Desglose de las facturas de compra materias primas o gastos

Criterio del devengo		Criterio de caja
Factura de compra o gasto	=	1.º Pago a su vencimiento
	=	2.º Pago a su vencimiento
	.../...	
	=	n Pagos a su vencimiento
	=	Σ (Pagos 1, 2, 3, ..., n)

Los pagos tienen como límite el devengo.

Las facturas están compuestas por las compras/gastos más IVA. El importe total de la factura representa un decremento patrimonial; en el pasivo corriente, un incremento.

La variación patrimonial de cada operación de compra materia prima o gasto es:

3.1. $\text{PyG} + \text{IVA soportado} = \text{PC}$,

$$[(\text{PyG} + \text{IVA soportado})] = (\text{Pasivo corriente de la empresa})$$

Por tanto:

$\text{IVA soportado} = \text{PC} - \text{PyG}$, siendo $\text{PC} - \text{PyG}$ una disminución patrimonial (ΔPC), al incrementar el pasivo corriente representa una disminución patrimonial

Tendremos:

3.2. $\Delta \text{PC} = \text{IVA soportado}$

El IVA soportado corresponde a una disminución patrimonial cuyo origen es externo a la empresa.

(Siendo $\text{PC} = \text{Pasivo corriente}$; $\text{PyG} = \text{Pérdidas y ganancias}$)

4. Desglose de las facturas de inmovilizado

Criterio del devengo		Criterio de caja
Factura de compra o gasto	=	1. ^{er} Pago a su vencimiento
	=	2. ^o Pago a su vencimiento
	.../...	
	=	n Pagos a su vencimiento
	=	Σ (Pagos 1, 2, 3, ..., n)

Los pagos tienen como límite el devengo.

Las facturas están compuestas por los inmovilizados más IVA. El importe total de la factura representa un decremento patrimonial; en el pasivo corriente/financiación básica, un incremento.

La variación patrimonial de cada operación de adquisición de inmovilizado es:

$$4.1. \text{Inmovilizado} + \text{IVA soportado} = \text{PC} + \text{PF},$$

$$[(\text{Activo inmovilizado} + \text{IVA soportado})] = [(\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo fijo})]$$

Tenemos:

$$\text{IVA soportado inversión} = \text{PC} + \text{PF} - \text{Inmovilizado}, \text{ siendo}$$

$$(\text{PC} + \text{PF} - \text{Inmovilizado}) = \text{una disminución patrimonial } (\Delta \text{ PC} + \Delta \text{ PF})$$

Tendremos:

$$4.2. (\Delta \text{ PC} + \Delta \text{ PF}) = \text{IVA soportado inversión}$$

El IVA soportado corresponde a una disminución patrimonial cuyo origen es externo a la empresa.



5. Variación patrimonial total

(2.2) + Δ AC	=	+ IVA repercutido
(3.2) - Δ PC	=	- IVA soportado
(4.2) (Δ PC + Δ PF)	=	- IVA soportado inversión
+/- Incremento patrimonial	=	IVA a pagar o compensar

Este incremento o decremento patrimonial es ajeno al desarrollo normal de la empresa, pero **sí** afecta a la tesorería de la misma, puesto que estas variaciones patrimoniales se realizan según el criterio del devengo, pero el pago afecta a la liquidez, es decir, en según qué clase de actividad empresarial se estará descapitalizando a consecuencia del anticipo del pago del IVA. En cambio, existirán otras como son, por ejemplo, las grandes superficies, que en la actualidad están utilizando este incremento patrimonial ajeno (IVA repercutido), por cobrar las ventas en efectivo, en cambio, los pagos son diferidos, por tanto el diferencial de IVA forma parte del flujo de tesorería, pero que en realidad no pertenece a la empresa. La contabilidad global pone de manifiesto la utilización de los fondos ajenos.

Podemos apreciar, por tanto, que el criterio del devengo nos proporciona la realidad de la empresa respecto a terceros, en cambio, el resultado del periodo está formado por los dos criterios: devengo y caja.

En la cuenta de pérdidas y ganancias (resultados), de acuerdo con la normativa contable y fiscal, el criterio del devengo es el aplicable, debido a los incrementos patrimoniales obtenidos.

Como la contabilidad global es una evolución de la ciencia contable, es susceptible de posteriores mejoras y perfeccionamientos, por lo que en el ejercicio desarrollado adjunto se han realizado asientos diferentes en situaciones idénticas, por ejemplo, la fusión de criterios en la cuenta de préstamos (cuenta 1633). Si hacemos una analogía, se puede decir que la contabilidad global abre una puerta al edificio de la empresa, faltando incorporar ventanas y decoración interior.

7. Flujo de caja (flujo de efectivo neto de trabajo)

La contabilidad global a través de las cuentas del grupo 5781 proporcionan el flujo de efectivo neto de trabajo (NOPCAF) en cada balance, facilitando el cálculo del VPN (valor presente neto) y verificación del EVA (valor económico agregado).

Tomando como base el ejemplo desarrollado en la conclusión del presente trabajo, tenemos:



Criterio del devengo

Cobros

57200000 Bancos (saldo inicial)	16.000
43000001 Cliente1	121.000
43000002 Cliente2	96.800
43000003 Cliente3	14.520
	248.320

A deducir pagos

40000001 Proveedor1	48.400
40000002 Proveedor2	72.600
41000001 Acreedor1	1.210
41000002 Acreedor2	726
41000003 Acreedor3	363
46500000 Nóminas a pagar	35.000
47500000 IVA a pagar	18.921
	177.220
	71.100
Distribución y pago beneficios	43.100
Saldo efectivo	28.000

Criterio de caja

572000000 Bancos (saldo inicial)	16.000
Cobros fase1	121.000
578043001 Cliente1	100.000
578047700 IVA repercutido	21.000



Cobros fase2	111.320
578043002 Cliente2	80.000
578043003 Cliente3	12.000
578047700 IVA repercutido	19.320
Pagos fase1	-109.536
578040002 Poveedor2	60.000
578041001 Aceedores1	1.000
578041002 Aceedores2	600
578046500 Sueldos	35.000
578047200 IVA soportado	12.936
Pagos fase2	-48.763
578040001 Poveedor1	40.000
578041003 Acreedor3	300
578047200 IVA soportado	8.463
Pagos fase3	-62.021
578012900 PyG OF	43.100
578047500 IVA OF	18.921
Saldo efectivo	28.000

El ejemplo se ha estructurado por fases para comprender su composición a medida que se está formando, por tanto, si lo consideramos como un ejercicio completo, tendremos:

Criterio de caja (origen de fondos)

Cobros

572000000 Bancos (saldo inicial)	16.000
578043001 Cliente1	100.000
578043002 Cliente2	80.000



578043003 Cliente3	12.000
578047700 IVA repercutido	40.320
	248.320

Pagos

578040002 Povedor2	60.000
578041001 Aceedores1	1.000
578041002 Aceedores2	600
578046500 Sueldos	35.000
578047200 IVA soportado	12.936
578040001 Povedor1	40.000
578041003 Acreedor3	300
578047200 IVA soportado	8.463
578012900 PyG OF	43.100
578047500 IVA OF	18.921
	220.320
Saldo efectivo	28.000

El sistema facilita la comprobación del flujo de caja, mediante las contrapartidas de los cobros y pagos realizados en el periodo:

Criterio de caja (aplicación de fondos)

Cobros

572000000 Bancos (saldo inicial)	16.000
578170000 Ventas	192.000
578147700 IVA repercutido	40.320
	248.320



Pagos

578160000 Compras - AF	100.000
578162100 Arrendamiento - AF	1.000
578162400 Transportes - AF	300
578162800 Electricidad	600
578146500 Sueldos	35.000
578147200 IVA soportado	21.399
578112900 PyG OF	43.100
578147500 IVA AF	18.921
	220.320
Saldo efectivo	28.000

El flujo de caja y el origen y aplicación de fondos son coincidentes. Esta información se obtiene directamente del balance, mientras que en el criterio del devengo requiere un trabajo previo.

8. Metodología

La finalidad de la contabilidad global es la incorporación del criterio de caja en la estructura de la contabilidad según el criterio del devengo, sin alterar dicha estructura y de acuerdo con el Plan General de Contabilidad.

Con el objetivo de no desvirtuar la contabilidad según el criterio del devengo y las cuentas anuales, a cada operación de efectivo, se añadirá un asiento 0 (cero) con mismo importe y signo opuesto, es decir, como la contabilidad tiene una base matemática a la ecuación Partidas deudoras = Partidas acreedoras se le añade un asiento formado por unas cuentas de signo positivo (debe) y otras con el mismo importe, pero de signo negativo (haber), es decir, a la contabilidad se le ha añadido cero, por tanto, no alterará el patrimonio de la empresa y tampoco el resultado.

El Plan General Contable no tiene previsto una serie de cuentas que necesitamos utilizar a efectos de la aplicación del criterio de caja, que en principio utilizaremos la 578, dentro del grupo cuentas financieras. Como se ha indicado anteriormente, añadiremos un asiento cero a cada operación que intervenga el efectivo. Para ello utilizaremos las cuentas 5780 y 5781 de importes idénticos, pero de signo contrario. Las cuentas del grupo 5780 forman

las cuentas de origen de fondos (OF), mientras que las del grupo 5781 (AF) son las cuentas de aplicación de fondos. Las cuentas de los grupos 5780 y 5781 son de información interna de la empresa:

- **578 Criterio de caja**

- 5780 Cuentas de origen de fondos - OF**

- 5780.1290.000 Pérdidas y ganancias -OF

- 5780.4000.001 Proveedor nacional 1 - OF

- 5780.4004.001 Proveedor exterior 1 - OF

- 5780.4100.002 Acreedor interior 2 - OF

- 5780.4300.008 Cliente nacional 8 - OF

- 5780.4650.000 Remuneraciones pendientes pago - OF

- 5780.5700.000 Caja - OF

- 5780.5720.003 Banco xx1 - OF

- .../...

- 5781 Cuentas de aplicación de fondos**

- 5781.2100.000 Terrenos - AF

- 5781.6000.000 Compras - AF

- 5781.6230.000 Servicios - AF

- 5781.6290.000 Diversos - AF

- 5781.6300.000 Impuestos - AF

- 5781.6400.000 Nóminas - AF

- 5781.6420.000 Seguridad Social - AF

- 5781.6600.000 Gastos financieros - AF

- 5781.7000.000 Ingresos - AF

Para una mayor comprensión de la mecánica a seguir, y con el fin de no hacer infinitamente largos los códigos contables del ejemplo desarrollado, se utilizarán únicamente las cuentas 5780 para aquellas cuentas según el criterio de caja que afecten al origen de la operación y las cuentas 5781 para las cuentas que son de aplicación de fondos.

En primer lugar, estructuraremos el plan de cuentas a aplicar en el ejemplo:



Dígitos a utilizar

Cuentas de balance y pérdidas y ganancias

3 dígitos (a efectos de las cuentas anuales)

Cuentas de mayor

4 o 5 dígitos más las correspondientes al Plan General Contable utilizado en el criterio del devengo, en este caso concreto:

$$4 \text{ o } 5 + 7 = 11 \text{ o } 12 \text{ dígitos}$$

A efectos de identificación de las cuentas al aplicar el criterio de caja, es conveniente que se aplique el mismo código del criterio del devengo anteponiendo 5780 para las cuentas de origen de fondos, y 5781 la contrapartida, según corresponda (aplicación de fondos). De esta forma siempre podemos identificar los importes y los asientos correspondientes en ambos criterios, así como la factura de procedencia relativa a los clientes, acreedores y proveedores.

Al efectuar un balance de sumas y saldos, al corresponderse las mismas cantidades, pero con signo opuesto, el resultado de las cuentas con tres dígitos será nulo, no afectando a la situación de los balances que a este nivel siempre serán según el criterio de devengo.

Cuando se precise un balance de sumas y saldos de las cuentas según el criterio de caja, únicamente necesitaremos una impresión de las cuentas 5780 y 5781, cuyo importe total será nulo, no afectando al balance de situación y a la cuenta de pérdidas y ganancias (habitualmente con tres dígitos).

Si por cualquier motivo no interesa que en los balances de sumas y saldos salgan reflejados los saldos de las cuentas 5780 y 5781, tendremos que utilizar una estructura en la cual únicamente exista una cuenta 5780 y un dígito más para definir las cuentas de efectivo que forman parte de la cuenta de explotación y las cuentas de fusión de criterios, por ejemplo:

- **5780 Cuentas de origen de fondos - OF**

- **5780.0 Cuentas de explotación y compensación - OF**

- 5780.0.1290.000 Pérdidas y ganancias - OF

- 5780.0.2000.000 Inversiones - OF

- 5780.0.3000.000 Existencias - OF

- 5780.0.4000.001 Proveedor 1 - OF

- .../...

5780.1 Cuentas de aplicación de fondos - AF

5780.1.1290.001 Pérdidas y ganancias - AF

5780.1.6000.001 Compras o proveedores -AF

5780.1.6230.001 Servicios - AF

5780.1.6290.001 Diversos - AF

5780.1.7000.000 Ventas - AF

De esta forma, al imprimir las cuentas a cuatro dígitos, las correspondientes al movimiento de efectivo no saldrán impresas, por ser saldo cero, ello quiere decir que el plan contable de la empresa deberá estar formado por doce dígitos, teniendo la siguiente estructura:

Nivel 1:	3 dígitos	(se imprime el criterio del devengo)
Nivel 2:	4 dígitos	(se imprime el criterio del devengo)
Nivel 3:	5 dígitos	(se imprime el criterio del devengo, en el criterio de caja el saldo es acumulado)
Nivel 4:	9 dígitos	(se imprime el criterio del devengo, en el criterio de caja el saldo es acumulado)
Nivel 5:	12 dígitos	(se imprime el criterio del devengo y el criterio de caja saldos individuales)

Dependiendo del programa informático utilizado se podrá obtener independientemente las cuentas de efectivo o conjuntamente.

Las cuentas que comprenden los grupos 5780 y 5781, o bien 57800 y 57801, según la implantación del plan de cuentas de la empresa, se cancelan de la siguiente forma:

1. Las cuentas 5780 o 57800 determinan el origen de los fondos (OF), debiendo diferenciar las cuentas que generan resultados positivos o negativos de las cuentas que permanecen inalterables, como son las cuentas de inversión, inmovilizado, etc., en las de activo y en las de pasivo: préstamos, impuestos a pagar, etc. Estas cuentas se compensan con sus correspondientes cuentas de activo y pasivo del criterio del devengo.

Las cuentas 5780 o 57800, que generan resultado positivos o negativos, se han de compensar con la cuenta de pérdidas y ganancias-criterio de caja, según establezcamos para recoger estos resultados procedentes del criterio de caja, como son las cuentas de los grupos 400, 410, 430, identificando el origen de los fondos, así como sus facturas de procedencia.

2. Las cuentas 5781 o 57801 determinan la aplicación (AF) de los orígenes de los fondos, como contrapartida de los asientos correspondientes según el criterio del devengo. Como en el punto anterior, se han de diferenciar las cuentas que afectan al activo y pasivo de las cuentas que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias, como contrapartidas de las cuentas 400, 410, 430, utilizando la misma nomenclatura que en las cuentas del devengo, es decir, las cuentas de los grupos 6 y 7.
3. Utilizaremos una cuenta 129 diferenciada para cada grupo de cuentas del criterio de caja, identificando las pertenecientes al grupo 5780 de las del grupo 5781, manteniendo el asiento neutro (igual a cero).
4. La diferencia entre las cuentas de pérdidas y ganancias-criterio de caja de la cuenta de pérdidas y ganancias según el criterio del devengo determinará el desfase en el tiempo de los cobros y pagos de las deudas de terceros, reflejando si la empresa adelanta o no beneficios y cómo estos se producen.
5. El comparativo de la cuenta de pérdidas y ganancias según el criterio del devengo con la cuenta de pérdidas y ganancias según el criterio de caja pondrán de manifiesto la política a seguir en la tesorería de la empresa, con el objetivo de evitar la descapitalización de la misma.

Al finalizar el periodo, todas las cuentas de los grupos 5780 (OF) y 5781 (AF) han de quedar saldadas, bien con las cuentas de pérdidas y ganancias correspondientes, o con sus cuentas de activo y pasivo (asientos de fusión).

La cuenta de pérdidas y ganancias (según el criterio de caja), por comparación con los resultados obtenidos por el devengo, controla el desvío existente entre ambos criterios, poniendo de relieve las posibles deficiencias de la estructura de la tesorería, debiendo obrar en consecuencia la gerencia.

La cuenta 4750, «IVA a pagar», está formada por el diferencial del IVA repercutido (477) y el IVA soportado (472).

La contabilidad global introduce dos cuentas de signo contrario: 5780.4770 y 5781.4770 para el IVA repercutido cobrado por caja incluidos en los cobros de los clientes, y las cuentas 5780.4720 y 5781.472 para los IVA soportados pagados por caja incluidos en los importes pagados a proveedores y acreedores.

La mecánica es la siguiente:

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
600 o 62x	Compras o Gasto	-	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472xx	IVA soportado X1	–	
400, 410, x1	Proveedores X1		–

Cuando se produce el pago de las facturas:

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
400, 410, 523	Proveedor o Acreedor X1	–	
572	Bancos		–

Criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4000.xx	Pago proveedor X1 (OF)	–	
5780.4720.00	Pago IVA soportado (OF)	–	
5781.6000.xx	Compras (AF)		–
5781.4720.00	IVA soportado (AF)		–

La contabilización de las facturas de ventas es la siguiente:

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
4300.000.xx	Clientes A21	–	
7000.0000.00	Ventas		–
4770.0000.00	IVA repercutido A21		–

Cuando se produce el cobro de las facturas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57x	Caja o Bancos	–	
4300.0000.xx	Clientes A21		–



Criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.7000.00	Cobro Fra A21 (AF)	–	
5781.4770.00	Cobro IVA Fra. A21 (AF)	–	
5780.4300.xx	Cobro cliente A21 (OF)		–
5780.4770.00	Cobro IVA Fra. A21 (OF)		–

Cuando se realiza la liquidación del impuesto:

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
4770.000.00	IVA repercutido	–	
4750.0000.00	IVA a pagar		–
4720.0000.00	IVA soportado		–

Seguidamente, la liquidación del criterio de caja:

Criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4770.00	IVA repercutido (OF)	–	
5780.4750.00	IVA a pagar (OF)		–
5780.4720.00	IVA repercutido (OF)		–

Código	Cuenta	Debe	Haber
5781.4750.00	IVA cobrado (AF)	–	
5781.4720.00	IVA soportado (AF)	–	
5781.4770.00	IVA cobros (AF)		–

Las cuentas de IVA 5780.4720.00, 57804770.00 así como las cuentas 5781.4720.00, 5781.4770.00 quedan sustituidas por las cuentas: 5780.4750.00 y 5781.4750.00, de importes idénticos, pero de signo contrario.

La contabilidad, con relación al IVA, contiene todavía dos criterios diferenciados, devengo y caja, por lo que se han de fusionar ambos criterios:

Fusión de criterios

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4750.00	IVA a liquidar (OF)	–	
4750.2000.00	IVA recuperado (AF)	–	
4750.1000.00	IVA a liquidar (OF)		–
5781.4750.00	IVA cobrado (AF)		–

Llegado a este punto, tenemos una cuenta 4750 según el criterio del devengo y dos cuentas procedentes del criterio de caja (identificadas convenientemente), integradas en la contabilidad del devengo (4750.1000.00 y 4750.2000.00), idénticas y de signo contrario.

En el momento en que se realice el pago de la liquidación de IVA según el criterio del devengo, el asiento a realizar es el siguiente:

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750.000.00	IVA a pagar	–	
5720.0000.00	Bancos		–

Seguidamente, el pago de la liquidación por el criterio de caja:

Criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4750.00	IVA a liquidar (OF)	–	
5781.4750.00	IVA a liquidar (AF)		–



Fusión de criterios

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750.1000.00	IVA a liquidar (OF)	–	
5781.4750.00	IVA cobrado (AF)	–	
5780.4750.00	IVA a liquidar (OF)		–
4750.2000.00	IVA recuperado (AF)		–

Una vez realizada la fusión de criterios, tendremos la cuenta 4750.0000.00, según el criterio del devengo, completamente cancelada, mientras que las cuentas procedentes del criterio de caja tendrán un saldo que representará el IVA pendiente de recuperar por medio de los cobros, o bien los IVA soportados de las facturas de proveedores y acreedores, pendientes de pagar.

La cuenta 4752.0000.00, «Impuesto sobre sociedades», según el criterio del devengo, afecta al resultado del ejercicio, pero no a la situación financiera, hasta que se realice el pago del impuesto.

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300.000.00	Impuesto corriente	–	
4752.0000.00	Impuesto sobre sociedades a pagar		–

Cuando se realice el pago del impuesto:

Criterio del devengo

Código	Cuenta	Debe	Haber
4752.000.00	Impuesto sobre sociedades a pagar	–	
5720.000.00	Bancos		–

Seguidamente:

Criterio de caja

Código	Cuenta	Debe	Haber
5780.4752.00	Impuesto sobre sociedades - OF	–	



Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
5781.6300.00	Pago impuesto sobre sociedades - AF		–

Fusión de criterios

Código	Cuenta	Debe	Haber
1290.1000.00	Pérdidas y ganancias - OF	–	
5781.6300.00	Impuesto sobre sociedades - AF	–	
5780.4752.00	Impuesto sobre sociedades - OF		–
1290.2000.00	Pérdidas y ganancias - AF		–

En el supuesto de pérdidas, el impuesto según el criterio de caja quedaría reflejado en el momento del pago del primer ejercicio positivo, mientras tanto, existirá un diferencial en el importe de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente a la base imponible de las pérdidas.

No obstante, se puede optar por la previsión del impuesto en el criterio de caja, a tener en cuenta a efectos del flujo de caja.

Las cuentas de pérdidas y ganancias recogen los resultados netos del periodo, tanto según el criterio del devengo (promesa de beneficio) como según el criterio de caja (resultado efectivo recuperado).

Como se ha indicado anteriormente, la cuenta de pérdidas y ganancias, según el criterio del devengo, está formada por una serie de ingresos y gastos heterogéneos: cobros y pagos junto con créditos deudores y acreedores pendientes, es decir, no se puede diferenciar el capital propio del ajeno, dando lugar a una incertidumbre en relación con el resultado.

Las cuentas de pérdidas y ganancias según el criterio de caja, 1290.1000 y 1290.2000, recogen el resultado real y efectivo de la empresa.

El análisis de estas dos cuentas permite al investigador financiero llegar a conclusiones reales sobre la explotación de la empresa y combinarlas con el criterio del devengo, ofreciendo una visión global y completa de la situación empresarial, midiendo la capacidad de la misma en convertir efectivo.

Asimismo, a través de las cuentas 5780 y 5781, facilitan la confección del flujo de caja y el estado de origen y aplicación de fondos de una forma prácticamente inmediata, puesto

que es la propia estructura de la contabilidad la que ofrece estas situaciones, únicamente se han de interpretar.

Las amortizaciones, como el impuesto sobre sociedades a pagar, no forman parte del movimiento de efectivo, pero se debería tener en cuenta, puesto que es una fuente indirecta de financiación. Se recupera la inversión realizada a través de la inclusión en la cuenta de pérdidas y ganancias, de un gasto autorizado fiscalmente, en consecuencia, a efectos de guardar una correlación entre los criterios del devengo y caja, en la contabilidad global se puede incorporar la amortización, pero se ha de tener en cuenta a efectos del flujo de caja, ya que no es efectivo.

La finalidad de la contabilidad global es profundizar en este análisis sobre la estructura interna y externa de la empresa; la generación del beneficio y su afectación en el tiempo, fusionar los conceptos de devengo y caja en una misma contabilidad, incrementando la obtención de información, económico-financiera, verificando **la compatibilidad de la aplicación de ambos criterios en una misma contabilidad**; poder reflejar el devengo, es decir, los derechos en la empresa y el flujo monetario, evitando una descapitalización, creando una crisis innecesaria en el seno de la empresa. La suma de estas anomalías en un mercado globalizado puede ser una de las consecuencias de los ciclos económicos:

1. En tiempos de crisis, las empresas se gestionan a través del criterio de caja, por no existir crédito bancario y tampoco entre clientes y proveedores.
2. A medida que se va saliendo de la crisis (menos incremento en el flujo de caja), existe mayor crédito (de clientes y proveedores) que hacen más competitivas a las empresas y las situaciones internas de la empresa tienden a tener mayor peso el devengo en detrimento del criterio de caja.
3. En pleno apogeo económico, la situación se relaja aún más en relación con los créditos concedidos a clientes y obtenidos de los proveedores y entidades bancarias. El criterio de caja apenas se mantiene, siendo el criterio del devengo el que soporta la estructura interna de la empresa. Ello quiere decir que los impuestos y reparto de beneficios se abonan anticipadamente (el beneficio según el criterio del devengo es una promesa de beneficios futuros) antes de que estos entren en el flujo de la tesorería de la empresa, por tanto, adelantando impuestos y beneficios, y aplazando las deudas y créditos a clientes y proveedores, descapitalizando a la empresa.
4. La suma global de estas situaciones internas de las empresas en un mercado globalizado puede provocar en el futuro un colapso general por las anticipaciones de beneficios, impuestos y aumento de los créditos deudores y acreedores, produciéndose en consecuencia una nueva situación de crisis, retornando al punto 1 y sucesivos.

5. Si en esta situación de apogeo económico se controla de una forma efectiva la relación entre los criterios de caja y devengo, la evolución de la empresa se irá transformando de una forma gradual, puesto que el incremento patrimonial propio estará controlado, formado por beneficios realmente pertenecientes a la empresa.

Estos cinco puntos son una reflexión sobre la contabilidad de las empresas y una intuición, debiendo ser otros colectivos más adecuados para definir y juzgar esta clase de problemas que se aprecian a nivel contable. Si consideramos a la empresa como un edificio, la contabilidad global abre una puerta a este edificio, falta incorporar ventanas y decoración interior, para tener un mayor conocimiento de la empresa. La economía global se podría comparar a una gran caja que tiene una cierta capacidad para absorber el exceso de generación de beneficios, llegado a este límite de capacidad, se presentan las crisis. Corresponderá a otros colectivos más cualificados, como el de economistas, centrar esta situación que de un modo resumido quedan expuestos en los cinco puntos indicados anteriormente.

Como resumen: La contabilidad global permite, utilizando la misma base de datos, obtener idéntica información, pero desde dos puntos de vista diferentes: criterio del devengo y el criterio de caja, siendo esta información análoga, pero diferida en el tiempo, lo cual permite un análisis más completo de la empresa, reflejando la situación patrimonial de la empresa, junto con la información facilitada por el flujo de caja (criterio de caja), y obtener de una forma automática el origen y aplicación de fondos. Un sucinto ejemplo desglosando los cobros y pagos en tres fases a modo de comprobar la mecánica del sistema, tendríamos:

Ejemplo 2

Balance inicial					
212000000	Inmovilizado	18.000	100000000	Capital	20.000
281000000	Amortización acumulada	-4.000	113000000	Reservas voluntarias	37.000
300000000	Existencias	15.000	475000000	IVA a pagar	2.520
430000003	Cientes3	14.520	129010000	PyG (cliente3)	-12.000





Balance inicial					
►					
572000000	Bancos	16.000	129020000	PyG (cliente3)	12.000
Total activo		59.520	Total pasivo		59.520

Se han realizado las siguientes operaciones:

• Compras proveedor1	48.400
• Compras proveedor2	72.600
• Ventas cliente1	121.000
• Ventas cliente2	96.800
• Alquiler	1.210
• Sueldos	35.000
• Electricidad	726
• Transportes	363

Los asientos se realizan de acuerdo con el criterio del devengo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600000000	Compras	40.000	
472000000	IVA soportado	8.400	
400000001	Proveedor1		48.400

Código	Cuenta	Debe	Haber
600000000	Compras	60.000	
472000000	IVA soportado	12.600	
400000002	Proveedor2		72.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
430000001	Cliente1	121.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
700000000	Ventas		100.000
477000000	IVA repercutido		21.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430000002	Cliente2	96.800	
700000000	Ventas		80.000
477000000	IVA repercutido		16.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
621000000	Alquiler	1.000	
472000000	IVA soportado	210	
640000000	Sueldos	35.000	
410000001	Acreedor2		1.210
465000000	Nóminas		35.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
624000000	Transportes	300	
472000000	IVA soportado	63	
410000003	Acreedor3		363

Código	Cuenta	Debe	Haber
628000000	Electricidad	600	
472000000	IVA soportado	126	





Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
410000002	Acreedor2		726

Los cobros y pagos en la fase1 son los siguientes:

• Pago proveedor2	72.600
• Cobro cliente1	121.000
• Pago sueldos	35.000
• Pago acreedor2	726
• Pago acreedor1	1.210

Se detallan los asientos que afectan a los cobros y pagos de la fase 1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400000002	Proveedor2	72.600	
578040002	Proveedor2	60.000	
578047200	IVA soportado	12.600	
572000000	Bancos		72.600
578160000	Compras		60.000
578147200	IVA soportado		12.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
572000000	Bancos	121.000	
578170000	Ventas	100.000	
578147700	IVA repercutido	21.000	
430000001	Cliente1		121.000
578043001	Cliente1		100.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
578047700	IVA repercutido		21.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
465000000	Sueldos	35.000	
578046500	Sueldos	35.000	
572000000	Bancos		35.000
578164000	Sueldos		35.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
410000002	Acreedor2	726	
578041002	Acreedor2	600	
578047200	IVA soportado	126	
572000000	Bancos		726
578162800	Electricidad		600
578147200	IVA soportado		126

Código	Cuenta	Debe	Haber
410000001	Acreedor1	1.210	
578041001	Acreedor1	1.000	
578047200	IVA soportado	210	
572000000	Bancos		1.210
578162100	Arrendamiento		1.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
578147200	IVA soportado		210

Una vez contabilizadas las anteriores operaciones según el criterio del devengo, la información obtenida es la siguiente:

Fase 1. Cuentas de activo y pasivo (fusión IVA y antes de cierre)					
212000000	Inmovilizado	18.000	100000000	Capital	20.000
281200000	Amortización acumulada	-4.000	113000000	Reservas voluntarias	37.000
300000000	Existencias	15.000	400000001	Proveedor1	48.400
430000002	Cliente2	96.800	410000003	Proveedor3	363
430000003	Cliente3	14.520	47500	IVA a pagar	18.921
572000000	Bancos	27.464	475010000	IVA - Origen fondos	8.064
			475020000	IVA - Aplicación fondos	-8.064
			1290000000	PyG - Devengo	43.100
Total activo		167.784	Total pasivo		167.784

Fase 1. Pérdidas y ganancias (devengo)					
600000000	Compras	100.000	700000000	Ventas	180.000
621000000	Arrendamiento	1.000			
624000000	Transportes	300			
628000000	Electricidad	600			
640000000	Sueldos	35.000			
Total gastos		136.900	Total ingresos		180.000
Margen		43.100			

La misma contabilidad se obtiene de la información de los movimientos de caja, que, para su mayor comprensión, se ha separado del criterio del devengo.

Fase 1. Origen de fondos					
578040002	Proveedor2	60.000	578043001	Cliente1	100.000
578041001	Acreedor1	1.000			
578041002	Acreedor2	600			
578046500	Sueldos	35.000			
Total pagos		96.600	Total ingresos		100.000
129010000 PyG - OF		3.400			
Fase 1. Aplicación de fondos					
578170000	Ventas	100.000	578160000	Compras	60.000
			578162100	Arrendamiento	1.000
			578162800	Electricidad	600
			578164000	Sueldos	35.000
Total cobros		100.000	Total pagos		96.600
129020000 PyG - AF					3.400

Esta situación pone de manifiesto la diferencia de resultados obtenido, según el criterio del devengo (43.100 €) y el criterio de caja (3.400 €). Se evidencia que el criterio de caja indica que no es prudente repartir los dividendos obtenidos puesto que descapitalizaría a la empresa, porque no se ha generado suficiente efectivo para ello.

En el periodo 2, los únicos movimientos existentes son los cobros y pagos pendientes obteniendo la siguiente situación:

Los cobros y pagos en la fase 2 son los siguientes:

- Cobro cliente2 96.800
- Cobro cliente3 14.520



- Pago proveedor1 48.400
- Pago acreedor3 363

Se detallan los asientos que afectan a los cobros y pagos de la fase 2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572000000	Bancos	96.800	
578170000	Ventas	80.000	
578147700	IVA repercutido	16.800	
430000002	Cientes2		96.800
578043002	Cientes2		80.000
578047700	IVA repercutido		16.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
572000000	Bancos	14.520	
578170000	Ventas	12.000	
578147700	IVA repercutido	2.520	
430000003	Cientes3		14.520
578043003	Cientes		12.000
578047700	IVA repercutido		2.520

Código	Cuenta	Debe	Haber
400000001	Proveedor1	48.400	
578040001	Proveedor1	40.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
578047200	IVA soportado	8.400	
572000000	Bancos		48.400
578160000	Compras		40.000
578147200	IVA soportado		8.400

Código	Cuenta	Debe	Haber
410000003	Acreedor3	363	
578041003	Acreedor3	300	
578047200	IVA soportado	63	
572000000	Bancos		363
578162400	Transportes		300
578147200	IVA soportado		63

El balance obtenido, según el criterio del devengo, es el siguiente:

Fase 2. Cuentas de activo y pasivo (fusión IVA y antes de cierre)					
212000000	Inmovilizado	18.000	100000000	Capital	20.000
281200000	Amortización acumulada	-4.000	113000000	Reservas voluntarias	37.000
300000000	Existencias	15.000	475000000	IVA a pagar	18.921
572000000	Bancos	90.021	475010000	IVA - Origen fondos	18.921
			475020000	IVA - Aplicación fondos	-18.921
			129000000	PyG - Devengo	43.100



**Fase 2. Cuentas de activo y pasivo (fusión IVA y antes de cierre)**

	129010000	PyG - OF (cliente3)	43.100
	129020000	PyG - AF (cliente3)	-43.100
Total activo	119.021	Total pasivo	119.021

Como en la fase 1, se ha separado la información del criterio de caja del devengo a efectos de facilitar su lectura e interpretación.

La fase 2 destaca que el resultado final del criterio de caja, una vez cobrado todos los saldos y pagadas todas las deudas, es coincidente con el resultado obtenido por el criterio del devengo. La fase 1 y la fase 2 son únicas, pero a efectos didácticos se ha estimado la conveniencia de desglosarlos por fases.

Fase 2. Origen de fondos

578040001	Proveedor1	40.000	578043002	Cliente2	80.000
578041002	Acreedor2	300	578043003	Cliente3	12.000
Total pagos		40.300	Total ingresos		92.000
129010000 PyG - OF		51.700			

Fase 2. Aplicación de fondos

578170000	Ventas	92.000	578160000	Compras	40.000
			578162400	Arrendamiento	300
Total cobros		92.000	Total pagos		40.300
			129020000 PyG - AF		51.700

El resultado obtenido es de 51.700 euros, el diferencial de 12.000 euros corresponde a los importes de las cuentas 129010000 y 129020000 que conforman el saldo del balance inicial, procedente al cobro pendiente del cliente 3, cuyo resultado está incluido en la cuenta de reservas voluntarias.

Por último, y como hecho contable independiente, se tratará el pago de los dividendos, así como el del IVA:



Pago de beneficios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129000000	PyG - Devengo	43.100	
572000000	Bancos		43.100

Código	Cuenta	Debe	Haber
578012900	PyG - OF	43.100	
578112900	PyG - AF	43.100	
129010000	PyG - OF	43.100	
578112900	PyG - AF		43.100
129020000	PyG - OF		43.100
578012900	PyG - AF		43.100

Pago de la liquidación del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
475000000	IVA a pagar	18.921	
572000000	Bancos		18.921

Código	Cuenta	Debe	Haber
578047500	IVA - OF	18.921	
578147500	IVA - AF	18.921	
475010000	IVA - OF	18.921	
578147500	IVA - AF		18.921
475020000	IVA - OF		18.921
578047500	IVA - AF		18.921



Una vez después de efectuar todos cobros y pagos, así como pagar el IVA repercutido y soportado de las operaciones realizadas y efectuar el pago de la distribución de beneficios, se obtiene un balance idéntico al balance inicial, con la diferencia de 2.520 euros, correspondiendo a la cancelación del IVA a pagar.

El cobro de 14.520 euros de cliente3 no afecta porque la venta correspondiente está incluida en las reservas voluntarias (12.000 €).

Fase 3. Cuentas de activo y pasivo (balance final) - Criterio devengo					
212000000	Inmovilizado	18.000	100000000	Capital	20.000
281200000	Amortización acumulada	-4.000	113000000	Reservas voluntarias	37.000
300000000	Existencias	15.000			
572000000	Bancos	28.000			
Total activo		57.000	Total pasivo		57.000

Si resumimos las diferentes fases que se han realizado paso a paso para verificar su comportamiento, tendremos:

Origen de fondos					
Cuentas de activo/pasivo - OF					
578012900	PyG	43.100	578012900	PyG	43.100
578047200	IVA soportado	21.399	578047500	IVA a pagar	18.921
578047500	IVA a pagar	18.921	578047700	IVA repercutido	40.320
83.420					102.341
Cuentas de pérdidas y ganancias - OF					
578040001	Proveedor1	40.000	578043001	Cliente1	100.000
578040002	Proveedor2	60.000	578043002	Cliente2	80.000
578041001	Acreedor1	1.000	578043003	Cliente3	12.000
578041002	Acreedor2	600	192.000		



Origen de fondos					
Cuentas de pérdidas y ganancias - OF					
►					
578041003	Acreeedor3	300			
578046500	Nóminas	35.000	Reservas voluntarias	-12.000	
136.900				180.000	
Aplicación de fondos					
Cuentas de activo/pasivo - AF					
578112900	PyG	43.100	578112900	PyG	43.100
578147500	IVA	18.921	578147200	IVA soportado	21.399
578147700	IVA repercutido	40.320	578147500	IVA	18.921
102.341				83.420	
Cuentas de pérdidas y ganancias - AF					
5781700	Ventas	192.000	578160000	Compras	100.000
			578162100	Arrendamientos	1.000
			578162400	Transportes	300
	Reservas voluntarias	-12.000	578162800	Electricidad	600
			578164000	Sueldos	35.000
180.000				136.900	

El cuadro que se ha obtenido representando el origen de los fondos está desglosado en dos conceptos diferenciados:

- Cuentas de activo/pasivo.
- Cuentas de pérdidas y ganancias (gastos e ingresos).

Las cuentas activo/pasivo indican la variación patrimonial: 18.921 euros (102.341 – 83.420).

Las cuentas de pérdidas y ganancias ponen de manifiesto el detalle de la procedencia de los ingresos y pagos realizados (136.900 – 180.000).

La aplicación de fondos donde se han aplicado los fondos, es decir, la correlación entre el origen de las ventas, procede de los cobros de los clientes, así el origen de las compras y gastos, en este caso concreto, procede de los pagos realizados a proveedores, acreedores y nóminas.

El origen y aplicación de fondos identifica los cobros y pagos según el criterio del devengo, poniendo de relieve la conexión existente entre los criterios de devengo y de caja.

Este sucinto ejemplo ha puesto de manifiesto que la incorporación a la contabilidad según el criterio del devengo, las operaciones de caja, no altera la situación patrimonial, puesto que se añade «cero» al conjunto de la contabilidad, facilitando la información del origen y aplicación de fondos.

Si comparamos la información de la contabilidad según el devengo y el de caja, observamos como los impuestos influyen en la situación financiera, si el IVA se ha recuperado o adelantado, respaldando el cambio de la política de cobros/pagos, con el fin de no descapitalizar a la empresa.

Asimismo, si reparamos el balance obtenido por el devengo, con la información facilitada por la fase 1, el resultado obtenido es de 43.100 euros, en cambio, el resultado que ofrece el criterio de caja es de 3.400 euros. Por tanto, si los socios distribuyen el resultado según el devengo, existe una descapitalización de 39.700 euros (43.100 – 3.400).

Los resultados obtenidos en la fase 2, según el criterio de caja son 51.700 euros. Al pasar este importe a las cuentas 129010000 y 129020000, el saldo que ambas reflejan es, precisamente, el beneficio obtenido por el criterio del devengo.

La fase 3 demuestra que una vez distribuido el resultado, el balance final es coincidente, no alterando la situación de la empresa, porque todas las cuentas del criterio de caja quedan saldadas.

9. Conclusión

Como queda demostrado, al aplicar los conceptos de la contabilidad global (criterios del devengo y de caja), no existe ninguna variación patrimonial, únicamente se identifica el resultado a repartir entre los socios, así como poner de manifiesto las desviaciones del pago de los impuestos y la recuperación de los mismos por el criterio de caja y la política de tesorería (cobros de clientes y pagos a proveedores).

La contabilidad global ofrece un sinfín de posibilidades a la investigación contable, entre ellas, y posiblemente la más «antipática», a ciertos empresarios, es que limita el fraude fiscal, al controlar efectivamente el destino de las facturas recibidas y emitidas, pudiendo verificar las facturas que componen las existencias de almacén identificando y aislando las facturas pendientes de pago de las pagadas. Los cobros y pagos certifican la realidad de la contabilidad según el criterio del devengo.

La contabilidad global permite obtener independientemente la información a terceros, diario, cuentas de mayor y balances, según el criterio del devengo y, simultáneamente, la

misma información interna de los cobros y pagos, así como el origen y aplicación de los fondos, en consecuencia, se respetan los principios de devengo y la normativa fiscal, así como los principios contables.

Al aplicar la contabilidad global, resuelve la problemática de la tributación de las empresas acogidas al artículo 11 del impuesto sobre sociedades (constructoras e inmobiliarias), al tener que contabilizar según el criterio del devengo, pero debiendo tributar por la imputación temporal de ingresos y gastos (criterio de caja).

El artículo 11.2 de la Ley del impuesto sobre sociedades permite la utilización del criterio de caja, previa autorización de la Administración:

Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

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.
2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38 i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

De acuerdo con este artículo, las empresas que estén aplicando la contabilidad global pueden acogerse a la tributación según el criterio de caja, previa autorización, y, además, se pueden acoger al artículo 163 decies de la Ley del IVA (Régimen especial de caja). La contabilidad global reúne las condiciones para su aplicación en la empresa, contabilizando simultáneamente según el criterio del devengo y el de caja, declarando el beneficio en función a los cobros y pagos, controlando, además, el impuesto sobre sociedades pendiente de realizar, formado por los saldos de clientes y acreedores pendientes de realizar que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La contabilidad global detecta anticipadamente los defectos estructurales de la empresa, poniendo de manifiesto la velocidad de recuperación del IVA soportado en las compras y gastos en relación con las ventas, revelando y evitando que cualquier fallo en el cobro de clientes, toda la organización de la empresa se venga abajo, produciéndose una suspensión de pagos (concurso de acreedores). Si esta empresa entra en concurso de acreedores, todos sus acreedores se resentirán de los cobros fallidos, y si no están bien estructurados financieramente, podrían tener problemas de liquidez. En la economía globalizada cualquier incidencia lo suficientemente importante puede provocar una crisis generalizada, por tanto, no es suficiente llevar un control exhaustivo de las previsiones de cobros y pagos. Es



muy posible que esta sea **una de las causas que motiven los ciclos económicos** (pueden coexistir otros motivos). La suma de estas desviaciones a nivel global lógicamente podría originar una crisis de tesorería generalizada en el tiempo, dando sentido a la frase: **«Se gasta por encima de sus posibilidades»**.

Desde el punto de vista contable, no es lógico aplicar únicamente el criterio del devengo; si la finalidad de la contabilidad es reflejar la imagen fiel de la empresa, esta no queda suficientemente reflejada, ya que el devengo es una promesa de lo que será a nivel patrimonial (y, en consecuencia, pendiente de incorporarse en el flujo de la tesorería). Para que la imagen fiel sea representada por el criterio del devengo, es necesario que se efectúen previamente todos los pagos y cobros pendientes. Al existir una dualidad de conceptos en la cuenta de pérdidas y ganancias, que afectan al resultado, transformándolo en una «promesa de resultado», así como al no recaudar la totalidad de los impuestos, únicamente los que realmente han entrado en el flujo de la tesorería de la empresa, el criterio del devengo deja de reflejar la imagen fiel de la empresa, por lo que es necesario y la empresa lo está reclamando (como ser vivo que es), una ampliación en su estructura (incorporación del criterio de caja), dejando constancia en la contabilidad de este diferencial en el tiempo, para su análisis.

Manuel Garrido González. En 1962 trabaja como contable independiente. En 1976 se da de alta como contable autónomo. En 1982 con cinco contables funda la Asociación de Expertos Contables de España (AECE); ha sido vicepresidente durante 10 años, alternando la actividad profesional y cargos en la AECE. Videoconferenciante en REVE-NIIF (Red Virtual de Estudio de las NIIF y GEV – NIIF Pymes) de Colombia. <https://orcid.org/0000-0002-9646-3143>

Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial

Análisis de la [consulta 2 del BOICAC 130, de junio de 2022](#)

Javier Collado Muñoz

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

■ Análisis del ICAC sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.

Publicado (en avance online): 13-02-2023

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable aplicable por la obligación de prestar un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita por un año, ampliable a dos años en caso de pago de un importe. Y, en concreto, se pregunta si al cierre del ejercicio una empresa debe dotar una provisión por la obligación asumida en una campaña comercial en la que con la venta de un producto se adquiere el compromiso de sustituir un elemento que lo integra en caso de cambio en las necesidades del cliente, o por causa de su rotura no imputable a un defecto de fabricación.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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), regula en su artículo 25 las garantías entregadas, e indica lo siguiente:

Artículo 25. *Garantías entregadas.*

1. Una garantía entregada puede otorgar al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas (garantía tipo «seguro»), o puede proporcionar al cliente un servicio (garantía tipo «servicio») además de la seguridad de que el producto cumple dichas especificaciones.
2. La garantía es un servicio distinto si el cliente tiene la opción de adquirirla por separado. En tal caso, la empresa contabilizará la garantía como una obligación independiente y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.

3. Si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado la empresa contabilizará la obligación incurrida de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de esta, proporcione al cliente un servicio adicional. Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.

b) Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.

c) La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.

4. Si una garantía, o parte de esta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación a ejecutar. En tal caso, la empresa asignará el precio de la transacción al producto y al servicio.

Si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra garantía de tipo «servicio», pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una sola obligación a cumplir.

[...]

En el caso de la presente consulta, los gastos por rotura se tratarán como una garantía tipo «servicio» en la medida en que no se correspondan con un derecho de compensación del cliente porque el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas.

En caso contrario, se tratarían como una garantía tipo «seguro» y sería aplicable la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a, «Provisiones y contingencias», incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, pudiendo utilizar para su registro la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», prevista en la cuarta y quinta parte del PGC y que recoge la provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, de forma que la empresa con base en su experiencia histórica debe dotar la correspondiente provisión por los gastos en que pudiera incurrir como consecuencia de las reparaciones o revisiones que surjan.

Si bien, de acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, el carácter no vinculante de los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y de los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Por su parte, los gastos por cambio de una parte identificable del producto tendrán la consideración de una garantía tipo «servicio» porque con esta actuación promocional la empresa asume una obligación a ejecutar adicional e independiente del producto entregado.

Finalmente cabe recordar que cuando la empresa asume varias obligaciones en un solo contrato debe asignar el precio de la transacción entre los diferentes componentes del acuerdo, en aplicación de la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del PGC, de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el PGC y sus disposiciones complementarias, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, y del artículo 16 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, en cuya virtud:

1. Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
2. Si el contrato solo incluye una obligación a cumplir no será preciso realizar la asignación descrita en el apartado anterior. Sin embargo, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación de conformidad con lo previsto en el artículo 7, resultarán aplicables los criterios establecidos en el artículo 19 para asignar la contraprestación que incluye importes variables.

Ejemplo

La empresa Bracarcollmun, SL se dedica a la venta de bicicletas eléctricas urbanas. Tiene un modelo de negocio novedoso en el sector, por el cual se compromete a prestar un servicio adicional según se describe en el siguiente párrafo, que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita por un año, ampliable a dos años en caso de pago de un importe adicional.

De esta manera, cuando un cliente adquiere una bicicleta eléctrica, la empresa se compromete a sustituir el motor de la bicicleta en caso de cambio en las necesidades del cliente y a solicitud de este, o, en su caso, por causa de su rotura que no sea imputable a un defecto de fabricación la bicicleta.

De tal modo que, al cierre del ejercicio, las ventas efectuadas con este compromiso de la empresa ascienden a 6.000.000 de euros.

La empresa realiza un análisis de su negocio para llevar a cabo una estimación basada en su experiencia anterior. Así, llega a la conclusión de que la obligación asumida por estas ventas de bicicletas se puede descomponer en dos partes:

- Obligaciones tipo «seguro», ante posibles roturas de piezas: 6 % sobre la venta.
- Obligaciones tipo «servicio», por sustitución del motor de la bicicleta a petición del cliente: 10 % sobre la venta.

Se pide:

Teniendo en cuenta que el impuesto sobre el valor añadido es de un 21 %, realizar las anotaciones contables que considere oportunas de acuerdo con la normativa aplicable.

Solución

Según lo comentado, el registro debería ser para la garantía tipo «seguro» que cubre la posible rotura de piezas, en aplicación de la NRV 15.^a, «Provisiones y contingencias», del PGC, una estimación razonada y fundamentada sería:

$$6\% \text{ sobre } 6.000.000 = 360.000 \text{ euros}$$

Su registro contable sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales	360.000	
499	Provisiones por operaciones comerciales		360.000

En cuanto a la garantía tipo «servicio» adicional que cubre la posibilidad que tiene el cliente de solicitar a la empresa la sustitución del motor de la bicicleta en el caso de cambio de sus necesidades (por ejemplo, porque se pone más en forma y no necesita un motor tan potente, o, por el contrario, porque se cambia de vivienda a una zona o barrio con calles más empinadas, necesitando de un motor con más vatios), se debe tratar como una obligación de cumplimiento separada de la provisión, realizando igualmente una estimación razonada al respecto:

$$10\% \text{ sobre } 6.000.000 = 600.000 \text{ euros}$$

Dicho importe debe constituir menor importe de la venta. Al tratarse como un pasivo del contrato, puesto que se trata de un pasivo comercial (a corto plazo o corriente) ligado a la venta de las bicicletas, se puede contabilizar como un anticipo de clientes. Eso sí, deberá dejarse plena constancia de su contabilización en la memoria de las cuentas anuales.

Para valorar dicho pasivo corriente, lo vamos a hacer proporcionalmente al precio de mercado, dando como resultado:

1. Valor de las bicicletas vendidas: $6.000.000 \times (6.000.000/6.600.000) = 5.454.545,45$ euros.
2. Valor de los otros servicios (pasivo corriente): $6.000.000 \times (600.000/6.600.000) = 545.454,55$ euros.

El registro contable sería, por lo tanto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	7.260.000	
700	Venta de mercaderías		5.454.545,45
438	Anticipos de clientes		545.454,55
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.260.000



Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para Diplomados en Ciencias Empresariales del Gobierno de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

(Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para Diplomados en Ciencias Empresariales del Gobierno de Navarra, convocada por Resolución 2360/2021, de 24 de agosto, y publicada en el BON núm. 223, de 22 de septiembre de 2021).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Subvenciones de capital.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Estado de flujos de efectivo.
- Caso 3. Contabilidad pública.** Operaciones relativas al presupuesto de ingresos.
- Caso 4. Contabilidad pública.** Cálculo del remanente de tesorería y del resultado presupuestario ajustado.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Empréstito.
- Caso 6. Estadística.** Números índices ponderados.

Publicado: 05-03-2023

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

El 15 de febrero de 2021, el Departamento de Desarrollo Económico ha publicado una convocatoria de «ayudas a la inversión en grandes empresas industriales» con el fin de reforzar el crecimiento sostenible, la competitividad y la creación de empleo. Las ayudas se concederán por el procedimiento de concurrencia competitiva y entre las inversiones subvencionables se encuentran:

- La adquisición de terrenos para uso industrial, por un importe que no exceda del 10 % del presupuesto subvencionable del proyecto.
- La adquisición, construcción o mejora de bienes inmuebles e instalaciones generales.
- La adquisición de maquinaria y bienes de equipo e instalaciones anexas.

El importe de la ayuda será del 10 % del presupuesto subvencionable, con un máximo de 500.000 euros de ayuda por proyecto.

Para acceder a la ayuda se requiere que el presupuesto subvencionable sea, como mínimo, de 300.000 euros. Las inversiones deben ejecutarse entre la fecha de solicitud de las ayudas y el 31 de diciembre de 2021. La justificación de la inversión realizada se presentará dentro del primer trimestre de 2022 y la resolución del abono de la subvención se dictará en un plazo de 3 meses desde la fecha en que se presente dicha justificación.

La inversión realizada debe mantenerse afecta a la actividad económica de la empresa durante un mínimo de 5 años, a contar desde la finalización de la inversión. En caso contrario, se deberá proceder al reintegro de la ayuda recibida.

La sociedad X es una empresa manufacturera. Para abordar una ampliación de su actividad, el 1 de marzo de 2021 presenta una solicitud de subvención para la adquisición de maquinaria cuyo coste asciende a 840.000 euros (transporte e instalación incluidos) y que tiene una vida útil de 10 años. El 4 de junio de 2021 recibe la notificación de la concesión de la subvención.

El 3 de agosto de 2021 la sociedad X realiza el pedido de la maquinaria. Entrega un anticipo del 20 % de su coste, mientras que el resto del importe se pagará 30 días después

de que la máquina se encuentre en condiciones de funcionamiento. El proveedor acepta el pedido, pero advierte que, dados los retrasos en las cadenas de suministro, no puede garantizar que la maquinaria llegue antes de final de año.

Finalmente, la sociedad recibe la maquinaria, que se pone en condiciones de funcionamiento, el 1 de octubre de 2021. En los meses siguientes, se comprueba que su rendimiento es inferior al esperado. Teniendo esto en cuenta, al cierre del ejercicio, la empresa estima que el valor actual de los flujos de efectivo que espera obtener de ella es de 600.000 euros, mientras que por su venta podría obtener 600.000 euros, menos un 3 % en concepto de gastos de venta, por lo que decide mantener la inversión conforme a lo inicialmente previsto.

Se pide:

Realice los asientos que se derivan de estos hechos en la contabilidad de la sociedad X en 2021, teniendo en cuenta que lleva su contabilidad de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) y sigue un método de amortización lineal.

Por razones de simplicidad, en la solución se debe suponer que ni las operaciones ni la sociedad están sometidas al IVA ni a ningún otro impuesto.

Solución

Nota previa: Al igual que en el enunciado, en la resolución de todos los supuestos las unidades monetarias están expresadas en euros.

1-3-2021

Por la presentación de la solicitud no procede ninguna anotación contable.

4-6-2021

Por la notificación de la concesión de la subvención por el 10 % de 840.000 y considerando la posibilidad de que la maquinaria no se reciba en el plazo requerido (de ahí la cuenta de abono):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	84.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		84.000

3-8-2021

Por el anticipo entregado del 20 % del coste de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales	168.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		168.000

1-10-2021

Por el alta en cuentas de la maquinaria y la aplicación del anticipo entregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	840.000	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales		168.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		672.000

Y simultáneamente, al haberse recibido antes de fin de año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	84.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		84.000

31-10-2021

Por el pago del importe aplazado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	672.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		672.000

31-12-2021. Cierre del ejercicio

a) Amortización de la maquinaria

$$840.000 \times 3/120 = 21.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	21.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		21.000

b) Traspaso de la subvención

Puesto que la subvención supone el 10 % del coste de la maquinaria, cualquier disminución en dicho coste, bien por baja, bien por amortización o deterioro, supondrá un traspaso del 10 % de la subvención, según lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a del PGC:

1.3. Criterios de imputación al resultado

[...]

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

- Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	2.100	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		2.100

c) Test de deterioro

El valor neto contable de la maquinaria tras la amortización anterior es:

$$840.000 - 21.000 = 819.000$$

Y para el cálculo del posible deterioro, hay que tomar como referencia el valor recuperable, que en este caso es:

Mayor (Valor por uso¹ considerando la subvención; Valor realizable neto)

A la hora de calcular el valor por uso hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos:

2.3.3 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

[...]

7. Para el caso de activos subvencionados, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.

Según lo dispuesto en la citada resolución, el valor por uso, añadiendo el importe pendiente de traspasar de la subvención, es: $600.000 + (84.000 - 2.100) = 681.900$.

Y el valor realizable neto: $0,97 \times 600.000 = 582.000$.

Por lo tanto, el deterioro será: $(840.000 - 21.000) - 681.900 = 137.100$.

Y según la NRV 18.^a del PGC: «Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente».

Según lo anterior, el 10 % del deterioro se considera irreversible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	13.710	



¹ Desde un punto de vista gramatical, es más correcta la expresión valor por uso que valor en uso, con independencia de que el término figure en el texto legal del PGC-2007.

Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
213	Maquinaria		13.710

Al considerarse este deterioro irreversible, se ha utilizado la cuenta 671 en lugar de la 691.

Y por el 90 % restante:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	123.390	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		123.390

Y puesto que, tanto en un caso como en otro, se ha realizado una reducción, directa e indirecta, respectivamente, en el valor contabilizado de la maquinaria, procede realizar el traspaso de la subvención en el importe del 10 % de dicha reducción (13.710 + 123.390):

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	13.710	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		13.710

d) Regularización

De las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	84.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		15.810
130	Subvenciones oficiales de capital		68.190

Y por las cuentas de gestión con saldo acreedor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	15.810	
129	Resultado del ejercicio		15.810



Y por las cuentas de gestión con saldo deudor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	158.100	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		13.710
681	Amortización del inmovilizado material		21.000
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		123.390

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La empresa Madopi, SA, dedicada a la compraventa de mercaderías, presenta los siguientes estados financieros a 31 de diciembre de 2021:

Balance de situación al cierre de 2021					
Activo	2021	2020	Patrimonio neto y pasivo	2021	2020
Activo no corriente	Patrimonio neto				
Patentes, licencias y marcas	126.420	150.500	Capital social	800.000	600.000
Aplicaciones informáticas	16.750	18.750	Socios por desembolsos no exigidos	-100.000	
Terrenos y bienes naturales	80.000	80.000	Reservas	423.700	301.500
Construcciones	152.000	160.000	Resultado del ejercicio	227.895	183.300
Maquinaria	238.764	62.500	Subvenciones oficiales de capital	69.600	72.000
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	495.000	375.000			



Balance de situación al cierre de 2021					
Activo	2021	2020	Patrimonio neto y pasivo	2021	2020
Activo no corriente	Patrimonio neto				
►					
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	42.320	36.800			
Activo corriente	Pasivo no corriente				
Existencias	321.100	279.300	Provisión para otras responsabilidades	45.000	
Clientes	702.400	623.250	Provisión por desmantelamiento	10.014	
Créditos a corto plazo	14.381	17.335	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	148.750	215.250
Intereses a corto plazo de créditos	900	1.040			
Dividendo a cobrar	6.250	3.125	Pasivo corriente		
Bancos	98.274	73.450	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	105.000	25.000
			Proveedores	423.450	401.100
			Acreedores por prestación de servicios	141.150	82.900
Total	2.294.559	1.881.050	Total	2.294.559	1.881.050

Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio 2021	
1. Importe neto de la cifra de negocios	
Ventas	4.214.400
4. Aprovisionamientos	
a) Consumo de mercaderías	-2.649.700





Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio 2021



6. Gastos de personal

Gastos de personal	-721.225
--------------------	----------

7. Otros gastos de explotación

Servicios exteriores	-583.200
----------------------	----------

8. Amortización del inmovilizado

Amortización del inmovilizado intangible	-29.080
--	---------

Amortización del inmovilizado material	-33.000
--	---------

9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras

Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	2.400
---	-------

11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado

Beneficios procedentes del inmovilizado material	34.250
--	--------

Resultado de explotación	234.845
---------------------------------	----------------

12. Ingresos financieros

Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	6.250
---	-------

Ingresos de créditos a corto plazo	1.080
------------------------------------	-------

13. Gastos financieros

Intereses de deudas	-19.800
---------------------	---------

14. Por variación de valor razonable en instrumentos financieros

Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable	5.520
--	-------

Resultado financiero	-6.950
-----------------------------	---------------

Resultado antes de impuestos	227.895
-------------------------------------	----------------

17. Impuesto sobre beneficios	0
-------------------------------	---

Resultado después de impuestos	227.895
---------------------------------------	----------------

Información adicional:

- a) Los créditos a corto plazo son préstamos realizados por la sociedad Madopi a otra empresa para ayudarle a cubrir necesidades puntuales de tesorería.
- b) Durante 2021 la sociedad distribuyó dividendos por un tercio del resultado del ejercicio 2020.
- c) El saldo a cierre del 2021 de la cuenta «Proveedores de inmovilizado a corto plazo» tiene su origen en la compra de una máquina nueva con una vida útil de 15 años, a cuyo término se estima que será necesario incurrir en gastos por desmantelamiento, retiro y rehabilitación por 24.000. Esta compra se realizó a finales del 2021, aplazando una parte del pago, y constituye la única adquisición de inmovilizado material realizada en dicho ejercicio.
- d) Las inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio corresponden a 1.000 acciones que cotizan en un mercado activo.
- e) El beneficio procedente de la venta de inmovilizado material procede íntegramente de la venta de una máquina que se había adquirido por 150.000 y se vendió al contado por 53.000. Esta operación es la única enajenación de inmovilizado material realizada en el ejercicio.

Se pide:

Elabore el estado de flujos de efectivo (EFE) cumplimentando los datos relativos al ejercicio 2021. Por razones de simplicidad, se supondrá que ni las operaciones ni la sociedad están sometidas a IVA ni a ningún otro impuesto.

Solución

Se presenta en primer lugar el EFE en el modelo recogido en el PGC, incluyendo una columna a la derecha para referenciar los comentarios y cálculos justificativos que se detallan posteriormente.

Estado de flujos de efectivo. Ejercicio 2021		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	2021	Ref.
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	227.895	1





Estado de flujos de efectivo. Ejercicio 2021

A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	2021	Ref.
▶		
2. Ajustes del resultado	77.380	
a) Amortización del inmovilizado (+)	62.080	2
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-)		
c) Variación de provisiones (+/-)	45.000	3
d) Imputación de subvenciones (-)	-2.400	4
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-)	-34.250	5
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-)		
g) Ingresos financieros (-)	-7.330	6
h) Gastos financieros (+)	19.800	7
i) Diferencias de cambio (+/-)		
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-)	-5.520	8
k) Otros ingresos y gastos (+/-)		
3. Cambios en el capital corriente	-40.350	
a) Existencias (+/-)	-41.800	9
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-)	-79.150	10
c) Otros activos corrientes (+/-)		
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)	80.600	11
e) Otros pasivos corrientes (+/-)		
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-)		
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	-15.455	
a) Pagos de intereses (-)	-19.800	12
b) Cobros de dividendos (+)	3.125	13



Estado de flujos de efectivo. Ejercicio 2021		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	2021	Ref.
▶		
c) Cobros de intereses (+)	1.220	14
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)		
e) Otros pagos (cobros) (-/+)		
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4)	249.470	
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	2021	Ref.
6. Pagos por inversiones (-)	-253.000	
a) Empresas del grupo y asociadas	-120.000	15
b) Inmovilizado intangible	-3.000	16
c) Inmovilizado material	-130.000	17
d) Inversiones inmobiliarias		
e) Otros activos financieros		
f) Activos no corrientes mantenidos para venta		
g) Otros activos		
7. Cobros por desinversiones (+)	55.954	
a) Empresas del grupo y asociadas		
b) Inmovilizado intangible		
c) Inmovilizado material	53.000	18
d) Inversiones inmobiliarias		
e) Otros activos financieros	2.954	19
f) Activos no corrientes mantenidos para la venta		
g) Otros activos		
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7 - 6)	-197.046	





Estado de flujos de efectivo. Ejercicio 2021



C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN

9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio	100.000	
a) Emisión de instrumentos de patrimonio	100.000	20
b) Amortización de instrumentos de patrimonio		
c) Adquisición de instrumentos de patrimonio propio		
d) Enajenación de instrumentos de patrimonio propio		
e) Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero	-66.500	
a) Emisión		
1. Obligaciones y otros valores negociables (+)		
2. Deudas con entidades de crédito (+)		
3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (+)		
4. Otras deudas (+)		
b) Devolución y amortización de:		
1. Obligaciones y otros valores negociables (-)		
2. Deudas con entidades de crédito (-)	-66.500	21
3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (-)		
4. Otras deudas (-)		
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio	-61.100	
a) Dividendos (-)	-61.100	22
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-)		
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9 + 10 + 11)	-27.600	



Estado de flujos de efectivo. Ejercicio 2021

►		
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO		
E) AUMENTO NETO DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5 + 8 + 12 + D)	24.824	
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio	73.450	23
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	98.274	24

Comentarios y cálculos justificativos

1. Cifra proporcionada directamente por la cuenta de pérdidas y ganancias de 2021.
2. Amortizaciones del inmovilizado según el apartado 8 de la cuenta de pérdidas y ganancias.
3. Variación en el balance de la cuenta de provisión para responsabilidades, cuya cuenta de cargo figurará entre otros gastos de explotación (apartado 7 de la cuenta de pérdidas y ganancias).
4. Subvenciones traspasadas según el apartado 9 de la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Se anula el resultado obtenido en la venta de inmovilizado (apartado 11 de la cuenta de pérdidas y ganancias) por no tratarse de un flujo de explotación. Se tendrá en cuenta posteriormente entre los flujos de inversión.
6. Los ingresos financieros del apartado 12 de la cuenta de pérdidas y ganancias se ajustan aquí para presentarlos de forma individualizada (y corregida, en su caso por los saldos relacionados en los balances) en los apartados 4 b) y 4 c) posteriores, un poco más abajo.
7. Igual que en el caso 6, los gastos financieros del apartado 13 de la cuenta de pérdidas y ganancias se ajustan aquí para presentarlos de forma individualizada y corregida (por saldos relacionados en los balances) en el apartado 4 a) posterior, un poco más abajo.
8. Se anula el resultado obtenido en el apartado 14 de la cuenta de pérdidas y ganancias, que se corresponde con la variación en el balance en la cuenta de inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio. No obstante, al tratarse de cartera especulativa con cambios en su valor razonable en la cuenta de pérdidas y ganancias, debería figurar en el activo corriente (cuenta 540), no en el activo no corriente.

9. Por la variación de existencias en el balance. Este importe figura implícitamente incluido en el consumo de mercaderías (apartado 4 a) de la cuenta de pérdidas y ganancias).
10. Por el aumento del saldo de «Clientes» en el balance, ya que supone un importe que minora los cobros por ventas.
11. Por el aumento en los saldos en balance de «Proveedores y acreedores por prestación de servicios», ya que es un menor importe de los pagos por compras y servicios exteriores, respectivamente.
12. Al no haber saldos de intereses pendientes de pago en los balances, el importe pagado por intereses coincide con el gasto que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias y con el consignado en el apartado 2 h).
13. El importe de los dividendos cobrados no coincide con el que figura en el apartado 12 de la cuenta de pérdidas y ganancias (que fue el que se ajustó en el apartado 2 g), junto con los ingresos de créditos, ya que hay que tener en cuenta los saldos en balance en la cuenta «Dividendo a cobrar».

El cobro de dividendos será: Saldo inicial en balance + Ingreso en pérdidas y ganancias – Saldo final en balance. Es decir, $3.125 + 6.250 - 6.250 = 3.125$.

14. Con el mismo razonamiento que en el apartado anterior, el importe cobrado de los ingresos por créditos no coincide con el que figura en el apartado 12 de la cuenta de pérdidas y ganancias (que fue el que se ajustó en el apartado 2 g), junto con los dividendos de participaciones, ya que hay que tener en cuenta los saldos en balance en la cuenta «Intereses a corto plazo de créditos».

Los cobros de ingresos de créditos son: Saldo inicial en balance + Ingreso en pérdidas y ganancias – Saldo final en balance. Es decir, $1.040 + 1.080 - 900 = 1.220$.

15. Se obtiene directamente por diferencia de saldos en el balance en la cuenta «Participaciones a largo plazo en empresas del grupo».
16. Los cambios en los intangibles (patentes y aplicaciones informáticas) en el balance se pueden calcular así:

$$\text{Saldo inicial} + \text{Altas} - \text{Amortización en el año} - \text{Bajas} = \text{Saldo final}$$

El enunciado, en la información adicional, no indica que haya bajas, por lo cual la expresión anterior, con los correspondientes valores numéricos, quedará así (los paréntesis no son necesarios, pero se han utilizado para agrupar las cuentas que forman el saldo inicial y el final):

$$(150.500 + 18.750) + \text{Altas} - 29.080 = (126.420 + 16.750)$$

Despejando, se obtiene para las altas un importe de 3.000.

17. Los apartados c) y e) de la información adicional ponen de manifiesto una adquisición y una venta de maquinaria, respectivamente. Puesto que sobre las cons-

trucciones nada se indica, la disminución de su saldo se deberá únicamente a la amortización acumulada. Esta disminución asciende a 8.000 y la amortización del inmovilizado material en la cuenta de pérdidas y ganancias es de 33.000, por lo tanto, la diferencia de 25.000 corresponderá a la cuota de amortización de la maquinaria durante el año.

Y utilizando el mismo planteamiento (para la maquinaria) que en el caso del inmovilizado intangible, pero teniendo en cuenta también la baja en la amortización acumulada por la venta, ya que los valores que figuran en el balance son importes netos, una vez descontada la amortización, por lo cual las bajas deben ser también netas:

$$\text{Saldo inicial} + \text{Altas} - \text{Amortización en el año} - \text{Bajas netas} = \text{Saldo final}$$

Para calcular el importe de la amortización dado de baja en la venta, se tendrá que:

$$\text{Precio de venta} - \text{Beneficio en la venta} = \text{Coste de adquisición} - \text{Amortización acumulada}$$

$$53.000 - 34.250 = 150.000 - \text{Amortización acumulada dada de baja en la venta}$$

Amortización acumulada dada de baja en la venta: 131.250.

Introduciendo este valor en la ecuación:

$$62.500 + \text{Altas} - 25.000 - (150.000 - 131.250) = 238.764$$

De donde, Altas = 220.014.

En este importe está incluido el valor actual de la provisión de desmantelamiento, que hay que descontar a la hora de calcular los pagos, ya que no supone pago alguno en el momento de la adquisición: $220.014 - 10.014 = 210.000$.

A su vez, de este importe hay que descontar el aumento en el saldo de la cuenta «Proveedores de inmovilizado a corto plazo», 80.000. También se puede descontar todo el saldo final como no pagado y considerar todo el saldo inicial como pagado, con lo cual el resultado al que se llega es el mismo: $210.000 - 80.000 = 130.000$.

18. El importe se corresponde con el importe cobrado por la venta, según el apartado e).
19. Los créditos a corto plazo se consideran como inversión financiera, y figurarán en el apartado 7 e), «Cobros de otros activos financieros», por el importe de la disminución en el balance en la cuenta en la que se recogen, 2.954 euros.

No obstante, de la información adicional facilitada en el apartado a), su naturaleza es la de cubrir desfases de tesorería de otra empresa, a modo de cuenta de crédito, por lo cual, podrían también clasificarse en el apartado 4 e), «Otros cobros», si se considera su disminución como flujo no recurrente de explotación más que una inversión propiamente dicha, lo cual se ve reforzado por su reducido importe.

No sería correcto incluirlos en el apartado 3 c), «Otros activos corrientes», ya que el apartado 3 se utiliza para ajustar ingresos y gastos con cuentas de balance relacionadas con los mismos, y no es este el caso.

20. Corresponde con el aumento neto en la tesorería que proviene de la ampliación de capital menos los dividendos pasivos pendientes, $200.000 - 100.000 = 100.000$.
21. Se obtiene directamente de la variación de la cuenta «Deudas a largo plazo con entidades de crédito» en el balance.
22. Suponen $183.300/3 = 61.100$, al no haber nada pendiente de pago.
23. Saldo inicial en la cuenta «Bancos» en el balance al cierre de 2020.
24. Saldo final en la cuenta «Bancos» en el balance al cierre de 2021, a justificar tras el total de variaciones incluidas en el EFE.

Comentario final

El enunciado no requiere que el resultado se presente en el modelo del PGC para el EFE (aunque se solicita «cumplimentar» los datos relativos a 2021), para el desarrollo de este ejercicio en esta oposición (y en otras similares) no se facilitó al opositor el modelo oficial aquí presentado, por lo cual se dificulta enormemente la elaboración del EFE.

En el cierre de operaciones, un contable dispone del modelo oficial (o un programa informático que ayude en su elaboración), no teniendo ningún sentido la memorización de un cuadro de estas características (o de cualquier otro de los que componen las cuentas anuales).

Solo una persona que elabora continuamente este estado es capaz de dominarlo, cosa que no sucede en la práctica, al ser su frecuencia anual. El modelo no es un fin en sí mismo, sino un medio para transmitir determinada información. Si se desea que dicha información se presente con un formato determinado, con independencia de que este formato o modelo oficial del PGC sea obligatorio, hay que facilitarlo a modo de anexo.

Caso práctico núm. 3

Contabilidad pública

La entidad pública XYZ registra su contabilidad en los términos definidos por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

En el ejercicio XX tiene aprobado el siguiente presupuesto de ingresos:

Capítulo económico	Importe
Capítulo 1: Impuestos directos	1.000.000
Capítulo 2: Impuestos indirectos	800.000
Capítulo 3: Tasas y otros ingresos	600.000
Capítulo 4: Subvenciones y transferencias	600.000
Capítulo 6: Enajenación de bienes	70.000
Capítulo 7: Subvenciones y transferencias	300.000
Total ingresos	3.370.000

1. A lo largo del ejercicio se liquidan derechos por IRPF por valor de 800.000 y por impuesto sobre sociedades por valor de 250.000.
2. Se han reconocido derechos por IVA por valor de 850.000.
3. El total de tasas liquidadas por prestación de servicios en el ejercicio asciende a 575.000.
4. Se han reintegrado subvenciones abonadas en el ejercicio XX-1 por importe de 50.000.
5. La entidad tenía previsto vender un terreno resultante de una reparcelación urbanística. Se han presentado a la subasta 3 empresas interesadas que han depositado en concepto de fianza provisional un total de 8.400. La subasta finalmente tendrá lugar el 2 de enero de XX+1.
6. Por retrasos en los proyectos de inversión, solo se reconocen y cobran la mitad de las subvenciones de capital previstas inicialmente.
7. Las subvenciones corrientes previstas en el capítulo 4 del presupuesto se devengan y cobran en su totalidad.
8. Un declarante de IVA, con una deuda devengada en el ejercicio XX de 130.000, ofrece al Servicio de Impuestos, una parcela de un polígono industrial con un valor de tasación igual al importe de la deuda. La entidad XYZ acepta la valoración de la parcela. Se firma la escritura en el ejercicio XX.
9. La entidad A, encargada de la gestión de cobros, comunica que los ingresos recibidos a la fecha se corresponden con los siguientes conceptos:



- 750.000 de IRPF, de los cuales 25.000 corresponden a derechos del año XX-1.
 - 150.000 de impuesto sobre sociedades, de los cuales 15.000 se corresponden con autoliquidaciones practicadas por los declarantes.
 - 660.000 de IVA, de los cuales 50.000 corresponden a liquidaciones devengadas en el ejercicio XX-1.
 - Tasas por importe de 475.000.
10. El 31 de diciembre se concede el aplazamiento de deudas liquidadas en el ejercicio corriente por impuesto sobre sociedades, por valor de 80.000. El aplazamiento es a 5 años, con vencimientos anuales y el interés que se aplica es del 4 % anual.
11. La entidad colaboradora de recaudación ingresa en las cuentas operativas de la entidad XYZ un total de 2.035.000.
12. El 1 de diciembre de XX vence el primer plazo de una deuda aplazada el año anterior, correspondiente a IVA. El importe total de la deuda aplazada fue de 5.000. Las condiciones fueron las mismas que en el apartado 10. El interesado hace efectivo el correspondiente recibo emitido por la Administración.

Se pide:

1. Registrar los asientos correspondientes a las operaciones descritas.
2. Registrar los asientos de regularización y cierre del presupuesto de ingresos.
3. Presentar el estado de ejecución presupuestaria al cierre del ejercicio.

Solución

1. Contabilización de las operaciones descritas

Por la apertura del presupuesto inicial de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	3.370.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		3.370.000
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	3.370.000	
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales		3.370.000



Punto 1

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	1.050.000	
720	Impuesto sobre la renta de las personas físicas		800.000
721	Impuesto sobre sociedades		250.000

Punto 2

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	850.000	
731	Impuestos sobre el valor añadido		850.000

Punto 3

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	575.000	
740	Tasas por prestación de servicios o realización de actividades		575.000

Punto 4

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	50.000	
773	Reintegros		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	50.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		50.000

Punto 5

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	8.400	
560	Fianzas recibidas a corto plazo		8.400

Punto 6

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	150.000	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		150.000
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	150.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		150.000

Punto 7

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	600.000	
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio		600.000
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	600.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		600.000

Punto 8

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	130.000	
4380	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobros en especie		130.000

Punto 9

Código	Cuenta	Debe	Haber
442	Deudores por servicio de recaudación	2.035.000	
554	Cobros pendientes de aplicación		2.035.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	2.035.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		1.960.000
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		75.000

Y por el devengo de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	15.000	
721	Impuesto sobre sociedades		15.000

Punto 10

Código	Cuenta	Debe	Haber
443	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	16.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
2521	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	64.000	
4332	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento		80.000

Punto 11

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	2.035.000	
442	Deudores por servicio de recaudación		2.035.000

Punto 12

Se trata de un fraccionamiento de deuda en 5 plazos iguales. Para el cálculo de los intereses de demora devengados se tendrá en cuenta lo dispuesto en el Reglamento de recaudación de la Comunidad Foral de Navarra (Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio) (la negrita es nuestra):

Artículo 58. *Intereses.*

1. Con carácter general las deudas aplazadas devengarán desde el día siguiente al de su vencimiento y hasta la fecha del vencimiento del plazo o plazos de los aplazamientos o fraccionamientos concedidos, el interés de demora a que se refiere el artículo 50 de la Ley Foral General Tributaria de Navarra.

[...]

3. En caso de concesión de fraccionamiento se calcularán intereses de demora por cada deuda fraccionada.

Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el vencimiento del periodo voluntario hasta el vencimiento del plazo concedido. **Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.**

A tenor de lo dispuesto en el último párrafo anterior, únicamente tiene vencimiento presupuestario en el ejercicio el primer plazo junto con sus intereses, es decir: $1.000 + 4\%$ de $1.000 = 1.040$.

El devengo del ingreso financiero, puesto que los intereses de demora por el aplazamiento se calculan mediante interés simple (esto es, se calculan sobre el principal de la deuda) hasta el vencimiento correspondiente, es el siguiente:

Plazo	XX-1	XX	XX+1	XX+2	XX+3	XX+4	Intereses por plazo
1	3,33	36,67					40
2	3,33	40	36,67				80
3	3,33	40	40	36,67			120
4	3,33	40	40	40	36,67		160
5	3,33	40	40	40	40	36,67	200
Total devengado	16,66	196,67	156,67	116,67	76,67	36,67	600

Por el vencimiento presupuestario del primer plazo del aplazamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	1.040	
443	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento		1.000
547	Intereses a corto plazo de créditos (1 mes de intereses en XX-1)		3,33
762	Ingresos de créditos (11 meses de intereses en XX)		36,67

Y por el cobro del mismo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	1.040	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		1.040

Por el traspaso a corto plazo del siguiente vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
443	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	1.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
►			
2521	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento		1.000

Y por el resto de la deuda aplazada, que también devenga intereses, aunque el vencimiento presupuestario esté en ejercicios posteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
257	Intereses a largo plazo de créditos	120	
547	Intereses a corto plazo de créditos	40	
762	Ingresos de créditos		160

2. Regularización y cierre del presupuesto de ingresos

Por los derechos anulados y cancelados en el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4380	Derechos cancelados del presupuesto corriente. Por cobros en especie	130.000	
4332	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento	80.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		210.000

Y por el cierre del presupuesto de ingresos en el importe de las previsiones definitivas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	3.370.000	
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas		3.370.000

3. Estado de ejecución presupuestaria del ejercicio

Capítulo	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Pendiente cobro	Exceso/defecto previsión
1	1.000.000		1.000.000	1.065.000	80.000		985.000	875.000	110.000	-15.000
2	800.000		800.000	851.000		130.000	721.000	611.000	110.000	-79.000
3	600.000		600.000	625.000			625.000	525.000	100.000	25.000
4	600.000		600.000	600.000			600.000	600.000	0	0
5	0		0	40			40	40	0	40
6	70.000		70.000				0	0	0	-70.000
7	300.000		300.000	150.000			150.000	150.000	0	-150.000
8	0		0				0	0	0	0
9	0		0				0	0	0	0
	3.370.000	0	3.370.000	3.291.040	80.000	130.000	3.081.040	2.761.040	320.000	-288.960



Caso práctico núm. 4

Contabilidad pública

La entidad pública XX, que aplica en sus registros contables la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, está preparando el cierre contable del ejercicio XX.

En ese momento presenta, entre otras, las siguientes cuentas con los importes que se detallan a continuación:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	456.250	479.750
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados	6.000	7.000
419	Otros acreedores no presupuestarios	2.000	3.500
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	501.500	487.000
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados	37.500	19.500
433	Derechos anulados de presupuesto corriente		7.500
449	Otros deudores no presupuestarios	8.000	5.000
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	570.750	467.250
622	Reparaciones	15.150	
623	Servicios de profesionales	65.350	
628	Suministros	30.750	
640	Sueldos y salarios	180.000	
644	Otros gastos sociales	20.000	
651	Subvenciones	30.000	
662	Intereses de deudas	1.000	



Cuenta	Denominación	Debe	Haber
►			
720	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	3.250	85.750
721	Impuesto sobre sociedades	1.125	35.625
731	Impuestos sobre el valor añadido	3.125	93.125
740	Tasas		33.150
741	Precios públicos		37.850
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio		90.000
753	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		116.000
776	Arrendamientos		10.000

Por otra parte, se conocen las siguientes operaciones realizadas durante el ejercicio XX:

1. Se ha proyectado una inversión tecnológica con la siguiente previsión de gasto:

Año XX	Año XX+1	Año XX+2	Total
10.000	70.000	20.000	100.000

Para su financiación, se han conseguido fondos del ministerio por el 75 % del presupuesto presentado, que se han recibido en el ejercicio XX en su totalidad. Para financiar el resto del gasto previsto, se prevé concertar un préstamo el último año de ejecución.

Finalmente, en el año XX se han reconocido obligaciones por importe de 7.500.

2. Durante el año XX se aprobó un expediente de crédito extraordinario financiado con remanente de tesorería para gastos generales, por importe de 35.000. Al cierre del ejercicio se ha ejecutado el 75 % del proyecto financiado con dicho crédito.
3. En el año XX-1 se concertó un préstamo de 100.000 para financiar la adquisición de una parcela en la que se va a edificar un edificio público. La escritura y el pago de la parcela se realizaron en el ejercicio XX y ascendieron a 125.000.
4. Con fecha 31 de diciembre se declara incobrable una deuda de 7.000 correspondiente a una empresa que se ha declarado extinguida definitivamente.
5. Se han adquirido equipos informáticos por valor de 5.000.



Se pide:

Con los datos aportados, calcular las magnitudes del remanente de tesorería y del resultado presupuestario ajustado.

Solución

Aunque el enunciado no los solicita, se presentan los asientos de regularización de derechos, a fin de determinar los derechos reconocidos netos y el saldo de derechos pendientes de cobro, cifras necesarias ambas para presentar el resultado presupuestario y el remanente de tesorería.

En el apartado 4 se aporta información sobre un derecho incobrable. Sin embargo, en la relación de cuentas que se incluyen no figura ninguna relativa a derechos cancelados (bien la cuenta 438 o la 439), por lo que habrá que tenerlo en cuenta, además de los derechos anulados recogidos en la cuenta 433, que sí se presenta entre las cuentas relacionadas en el enunciado.

Suponiendo que los derechos incobrables son de ejercicio cerrado, los asientos serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
667	Pérdidas de créditos incobrables	7.000	
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias y otras causas		7.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias y otras causas	7.000	
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		7.000

Y si son derechos del ejercicio corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
667	Pérdidas de créditos incobrables	7.000	
4381	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas		7.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
4381	Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas	7.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		7.000

Y en ambos casos, por los derechos anulados del ejercicio corriente que se presentan entre las cuentas del enunciado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
433	Derechos anulados de presupuesto corriente	7.500	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		7.500

Si el derecho cancelado es del ejercicio corriente, los derechos reconocidos netos serán: $501.500 - 7.500 - 7.000 = 487.000$.

Y el importe pendiente de cobro de deudores: $487.000 - 487.000 = 0$.

Si se considera de ejercicio cerrado, no afecta a los ingresos corrientes, por lo que los derechos reconocidos netos ascenderán a $501.500 - 7.500 = 494.000$.

Y el importe pendiente de cobro de deudores será: $494.000 - 487.000 = 7.000$.

Ajustes en el resultado presupuestario del ejercicio

A partir de la información complementaria que proporciona el enunciado sobre algunas operaciones en los diferentes apartados, se tiene que:

1. Puesto que se recibe el 75 % de $100.000 = 75.000$ en el ejercicio actual y el gasto ejecutado asciende a 7.500, de los cuales hay financiación por el 75 %, esto es, $0,75 \times 7.500 = 5.625$, el exceso recibido, $75.000 - 5.625 = 69.375$, financiará gasto en ejercicios futuros, por lo cual debe ajustarse como desviación de financiación positiva, tanto en el cálculo del resultado presupuestario como en el del remanente de tesorería.

En cuanto al préstamo que se prevé solicitar en el último año de ejecución, supone también financiación afectada, con un coeficiente del 25 % del gasto previsto, y sucede lo contrario que en el caso anterior, pues la financiación es posterior al gasto en los ejercicios XX y XX+1, por lo cual generará en el ejercicio XX una desviación negativa del 25 % de $7.500 = 1.875$.

2. El expediente de crédito extraordinario supone la habilitación de una partida presupuestaria nueva que no figuraba en el presupuesto inicial del ejercicio XX. Dicho crédito fue financiado mediante remanente de tesorería no afectado. El ajuste debe realizarse por el importe de la financiación efectivamente utilizada, esto es, el 75 % de 35.000 = 26.250.
3. El préstamo obtenido en el ejercicio XX-1 para la adquisición de una parcela supuso una financiación afectada que generó una desviación positiva (exceso) de financiación no utilizada en el ejercicio XX-1 y que sirve para financiar en este año XX la adquisición de la parcela, que es cuando se lleva a cabo y se ejecuta el gasto financiado. Procede, por tanto, aplicar esta financiación en forma de desviación de financiación negativa, que se suma en forma de ajuste, por 100.000, para el cálculo del resultado presupuestario ajustado.

En el remanente de tesorería del ejercicio XX-1 se habría tenido en cuenta el citado importe, pero no en el actual, ya que la desviación acumulada es igual a cero.
4. Cabe señalar que no se ha tenido en cuenta el derecho de cobro regularizado por insolvencia definitiva, ya que en el cálculo del remanente de tesorería se incluyen derechos de cobro dudosos, y en este caso no se trata de un crédito dudoso, sino de una insolvencia ya firme y definitiva, a tenor de la información proporcionada en el propio enunciado.
5. La adquisición de los equipos informáticos no tiene reflejo en ninguno de los dos estados solicitados.

Estado del remanente de tesorería

Se obtiene directamente a partir de los saldos de las cuentas que presenta el enunciado y que se incluyen a continuación, junto con la información de los apartados 2, 3 y 4 anteriores.

El derecho de cobro, tal y como se ha indicado en el apartado 4, al haber sido regularizado por insolvencia definitiva y no estar mantenido en el balance, no figura incluido.

En el supuesto de que el derecho cancelado de 7.000 sea del ejercicio corriente:

Estado del remanente de tesorería		
571	1. (+) Fondos líquidos	103.500
	2. (+) Derechos pendientes de cobro	21.000
430	De presupuesto corriente	0
431	De presupuestos cerrados	18.000



Estado del remanente de tesorería		
►		
449	De operaciones no presupuestarias	3.000
3. (-) Obligaciones pendientes de pago		-26.000
400	De presupuesto corriente	23.500
401	De presupuestos cerrados	1.000
419	De operaciones no presupuestarias	1.500
I. Remanente de tesorería total (1 + 2 + 3)		98.500
II. Exceso de financiación afectada		69.375
III. Saldos de dudoso cobro		0
IV. Remanente de tesorería no afectado (I – II – III)		29.125

En el supuesto de que el derecho cancelado de 7.000 sea de ejercicio cerrado:

Estado del remanente de tesorería		
571	1. (+) Fondos líquidos	103.500
2. (+) Derechos pendientes de cobro		21.000
430	Del presupuesto corriente	7.000
431	De presupuestos cerrados	11.000
449	De operaciones no presupuestarias	3.000
3. (-) Obligaciones pendientes de pago		-26.000
400	Del presupuesto corriente	23.500
401	De presupuestos cerrados	1.000
419	De operaciones no presupuestarias	1.500
I. Remanente de tesorería total (1 + 2 + 3)		98.500
II. Exceso de financiación afectada		69.375
III. Saldos de dudoso cobro		
IV. Remanente de tesorería no afectado (I – II – III)		29.125

El remanente final es el mismo en ambos casos, pero el saldo de las cuentas 430 y 431 cambia, aunque la suma de ambos permanece inalterada.

Resultado presupuestario

Considerando los derechos anulados por insolvencia definitiva de ejercicios cerrados:

Resultado presupuestario				
Conceptos	DRN	ORN	Ajustes	Resultado presupuestario
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO	494.000	479.750		14.250
AJUSTES:				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado			26.250	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			101.875	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-69.375	
II. TOTAL AJUSTES (II = 3 + 4 - 5)				58.750
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I + II)				73.000

Y en el caso de considerar los derechos incobrables del ejercicio corriente:

Resultado presupuestario				
Conceptos	DRN	ORN	Ajustes	Resultado presupuestario
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO	487.000	479.750		7.250
AJUSTES:				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado			26.250	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			101.875	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-69.375	



Resultado presupuestario				
Conceptos	DRN	ORN	Ajustes	Resultado presupuestario
►				
II. TOTAL AJUSTES (II = 3 + 4 - 5)				58.750
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I + II)				66.000

En las dos tablas anteriores no se han presentado los epígrafes del modelo oficial relativos a operaciones corrientes, de capital, financieras y no financieras.

Caso práctico núm. 5

Matemáticas financieras

El Gobierno de Navarra necesita financiar una determinada inversión. Para obtener los fondos necesarios, emite el siguiente empréstito de obligaciones americanas:

- Títulos emitidos: 50.000.
- Nominal del título: 3.000.
- Cupón anual pospagable por título: 110.
- Duración: 10 años.
- Amortización mediante anualidades constantes, teniendo lugar la primera en el año cuarto.
- Los títulos se amortizan por sorteos y con una prima de reembolso de 600 por título.
- Gastos de emisión: 85.000.
- Gastos de administración del 0,2 % sobre las cantidades pagadas anualmente.
- Anualidad constante.

Se pide:

- a) Determinación de las anualidades del empréstito.
- b) Títulos a amortizar en el segundo sorteo.
- c) Títulos en circulación al principio del sexto año.

Solución

a) Anualidades del empréstito

Aunque el enunciado no lo indica, es habitual suponer que las anualidades se pagan al final de cada uno de los 10 años (anualidades a término vencido).

Años 1 a 3

La anualidad en los 3 primeros años se compone únicamente de los cupones, ya que no se comienza a amortizar títulos hasta el año cuarto.

$$50.000 \times 110 \times 1,002 = 5.511.000 \text{ euros}$$

Años 4 a 10

Se trata de un empréstito con prima de amortización constante y cupón constante, que se amortiza en 7 sorteos anuales, comenzando el cuarto año. Para el cálculo de la anualidad es necesario proceder a su normalización:

$$NC' = a \times a_{7|i'}, \text{ donde } C' = \text{valor de reembolso} = 3.000 + 600$$

Y el interés i' que mantiene el cupón inalterado, calculado sobre el valor de reembolso, será:

$$3.600 i' = 110, \text{ de donde } i' = 0,030555556$$

Sustituyendo estos valores en la ecuación anterior para el cálculo de la anualidad, se obtiene:

$$a = 28.951.665,38$$

A este importe hay que añadirle los gastos del 0,2 % (al ser constantes cada año, basta con añadirlos a la anualidad, sin necesidad de tenerlos en cuenta en el proceso de norma-

lización, lo mismo que ocurre con los lotes constantes), con lo que la anualidad final abonada ascenderá a:

$$a = 28.951.665,38 \times 1,002 = 29.009.568,71$$

b) Títulos a amortizar en el segundo sorteo

Se pueden calcular por recurrencia, a partir de los títulos amortizados el primer año, habida cuenta de la ley (progresión geométrica) que siguen los títulos amortizados en un empréstito de este tipo:

$$M_2 = M_1 (1 + i')$$

$$\text{Donde } M_1 = (28.951.665,38 - 5.500.000)/3.600 = 6.514,35 \text{ títulos}$$

Los gastos no se han tenido en cuenta en ninguna de las cifras del paréntesis, pues no son percibidos por los obligacionistas.

$$\text{Entonces, } M_2 = 6.514,35 \times 1,030555556 = 6.713,40 \text{ títulos}$$

c) Títulos en circulación a principio del sexto año

A principios del sexto año solo se han llevado a cabo 2 sorteos (el año cuarto y el quinto), por lo que los títulos en circulación en ese momento, serán:

$$N - M_1 - M_2 = 50.000 - 6.5314,35 - 6.713,40 = 36.772,25 \text{ títulos}$$

Tanto en este apartado como el anterior se han calculado los títulos teóricos, sin redondear, ya que el redondeo debe hacerse una vez obtenidos todos los títulos y no redondear años aislados sin tener en cuenta el conjunto de todos los años.

Caso práctico núm. 6

Estadística

Los registros de una empresa dedicada a la producción de acero, relativos a sus *inputs* productivos, son los que se recogen en las siguientes tablas:



Cantidades			
	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Hierro (toneladas)	2.000	5.000	4.000
Carbón (toneladas)	1.000	2.750	1.600
Electricidad (megavatios)	3.000	3.000	2.000

Precios			
	Año 2019	Año 2020	Año 2021
Hierro (€/tonelada)	73	92	169
Carbón (€/tonelada)	94	69	88
Electricidad (€/megavatio)	60	44	87

Se pide:

Obtener los índices de precios de Laspeyres, Paasche y Fisher para estos tres periodos, considerando como referencia el año 2019.

Solución

Tanto el índice de Étienne Laspeyres (1834-1913) como el de Hermann Paasche (1851-1925) y el de Irving Fischer (1867-1947) son índices de valor ($\text{Precios} \times \text{Cantidades}$) ponderados, tomando como ponderación en los índices de precios las cantidades (y viceversa, para los índices de cantidades).

La ponderación de los precios se realiza utilizando las cantidades del año base en el de Laspeyres y las del año corriente en el de Paasche. El índice de Fischer se calcula como la raíz cuadrada (la media geométrica) de los índices de Laspeyres y Paasche.

Laspeyres y Paasche fueron economistas y estadísticos alemanes. Irving Fischer fue también economista y estadístico, estadounidense.

Según lo anterior, tomando como año base 2019, los índices solicitados serán:

Índices de precios de Étienne Laspeyres

2019

$$L_{2019/2019} = \frac{2.000 \times 73 + 1.000 \times 94 + 3.000 \times 60}{2.000 \times 73 + 1.000 \times 94 + 3.000 \times 60} \times 100 = 100$$

2020

$$L_{2020/2019} = \frac{2.000 \times 92 + 1.000 \times 69 + 3.000 \times 44}{2.000 \times 73 + 1.000 \times 94 + 3.000 \times 60} \times 100 = 91,67$$

2021

$$L_{2021/2019} = \frac{2.000 \times 169 + 1.000 \times 88 + 3.000 \times 87}{2.000 \times 73 + 1.000 \times 94 + 3.000 \times 60} \times 100 = 163,57$$

Índices de precios de Hermann Paasche

2019

$$P_{2019/2019} = \frac{2.000 \times 73 + 1.000 \times 94 + 3.000 \times 60}{2.000 \times 73 + 1.000 \times 94 + 3.000 \times 60} \times 100 = 100$$

2020

$$P_{2020/2019} = \frac{5.000 \times 92 + 2.750 \times 69 + 3.000 \times 44}{5.000 \times 73 + 2.750 \times 94 + 3.000 \times 60} \times 100 = 97,29$$

2021

$$P_{2021/2019} = \frac{4.000 \times 169 + 1.600 \times 88 + 2.000 \times 87}{4.000 \times 73 + 1.600 \times 94 + 2.000 \times 60} \times 100 = 176,17$$

Índices de precios de Irving Fischer

2019

$$F_{2019/2019} = \sqrt{L_{2019/2019} \times P_{2019/2019}} = \sqrt{100 \times 100} = 100$$



2020

$$F_{2020/2019} = \sqrt{L_{2020/2019} \times P_{2020/2019}} = \sqrt{91,67 \times 97,29} = 94,44$$

2021

$$F_{2021/2019} = \sqrt{L_{2021/2019} \times P_{2021/2019}} = \sqrt{163,57 \times 176,17} = 169,75$$



PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE

Cursos de formación a medida para empresas *(in company)*

Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDÆ)

La FUNDÆ ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente o, incluso, desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la formación de sus empleados al Grupo Educativo CEF.- UDIMA

+ 14.425

Cursos impartidos relacionados con todas las áreas de la empresa

+ 68.500

Profesionales formados

+ 342.000

Horas de formación impartidas por profesionales en contacto permanente con la empresa

XXXIII

PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS



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.

Dotaciones económicas

Se otorgará un primer premio para cada una de las modalidades. Además, tendrán accésit todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés.

Las dotaciones económicas para cada una de las modalidades anteriores son:

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

Lugar y plazo

Los trabajos, junto con el sobre cerrado, se remitirán a 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 de presentación de trabajos finaliza el 3 de mayo de 2023, a las 20 horas.

Información sobre las bases

Puede consultar las bases del premio visitando www.cef.es