

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 483 | Junio 2023

ISSN: 2695-6896

El nuevo tipo y base «cero» en el IVA en las donaciones de bienes
Alejandro Blázquez Lidoy

IVA: Jurisprudencia del TJUE 2022
Javier Bas Soria

Los pagos por responsabilidad son pérdida de patrimonio en IRPF
Carmen Banacloche Palao

Titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual
Nuria Puebla Agramunt

El modelo de «contabilidad verde»
Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja

La legibilidad de los informes de aseguramiento
Jennifer Martínez Ferrero, Michele Guidi y Emma García Meca

Ahora



MÁSTERES

CURSOS



¿Y tú? ¿Ya sabes lo que quieres?

FÓRMATE EN LAS ÁREAS DE

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

Presencial | Telepresencial | Online

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 483 | Junio 2023

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

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

Consejo asesor

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

Evaluadores externos

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

Edita

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

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

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

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

- El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular 5-68
Zero rate and the zero taxable amount for supply of goods carried out free of charge to entities of article 2 of Law 49/2002. The amendment of VAT by Law for a Circular Economy
Alejandro Blázquez Lidoy

- Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país 69-106
ECJ Case Law on VAT in 2022 and its practical application in Spain
Javier Bas Soria

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Los pagos por responsabilidad subsidiaria son pérdida de patrimonio en el IRPF. 107-115
(Análisis de la Consulta de la DGT V0083/2023, de 23 de enero)
Carmen Banacloche Palao

- La titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF. 116-126
(Análisis de la STS de 12 de diciembre de 2022, rec. núm. 7219/2020)
Nuria Puebla Agramunt

Contabilidad

Estudios

El modelo de «contabilidad verde»: hacia el paradigma de la empresa sostenible 127-160

The «green accounting» model: towards the sustainable company paradigm

Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja

La legibilidad de los informes de aseguramiento: efecto de los mecanismos de control interno 161-186

The readability of assurance reports: effect of internal control mechanisms

Jennifer Martínez-Ferrero, Michele Guidi y Emma García-Meca

Análisis doctrinal

Compensación de gastos derivados del trabajo a distancia. (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 133, de marzo de 2023) 187-190

Anna Ayats Vilanova

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado 191-192

Javier Romano Aparicio

@ | 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 <https://www.fiscal-impuestos.com>

El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular

Alejandro Blázquez Lidoy

Catedrático Derecho Financiero y Tributario

Universidad Rey Juan Carlos (España)

alejandro.blazquez@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

Extracto

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha introducido, a través de su disposición final tercera, una modificación de importancia conceptual en la estructura del IVA; ha regulado el tipo cero y la base cero para las entregas de bienes sin contraprestación a entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002. La finalidad de la reforma, según las enmiendas presentadas, era evitar el coste que el IVA por autoconsumo suponía para las empresas y beneficiar el medioambiente, el tercer sector y los más desfavorecidos. El presente trabajo analiza la reforma y concluye que es una modificación imprecisa, incoherente con los antecedentes, técnicamente deficiente, desproporcionada, redundante y vulnera la Directiva del IVA 2006/112. Habría sido necesaria una aproximación mucho más orientada y limitada a solventar problemas muy concretos y cuyo régimen pudiera ser defendido con arreglo a criterios jurídicos.

Palabras clave: autoconsumo; tipos de gravamen; base imponible; exenciones; entidades no lucrativas.

Recibido: 04-03-2023 / Aceptado: 31-03-2023 / Revisado: 13-03-2023 / Publicado (en avance *online*): 17-05-2023

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2023). El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 5-68. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18681>



Zero rate and the zero taxable amount for supply of goods carried out free of charge to entities of article 2 of Law 49/2002. The amendment of VAT by Law for a Circular Economy

Alejandro Blázquez Lidoy

Abstract

Law 7/2022, of April 8, on Waste and Contaminated Soils for a Circular Economy, has introduced, through its third final provision, a modification in the Spanish VAT Law; has regulated the zero rate (an exemption with deductibility of the VAT paid at the preceding stage to supplies of goods) and the zero taxable amount for supply of goods carried out free of charge to entities of article 2 of Law 49/2002. The goal of the reform, according to the amendments presented, was to avoid the VAT cost for the supply of goods carried out free of charge and provide economic incentives for donation and thereby support the redistribution of surplus of goods and prevention of goods waste. This paper analyzes the reform and concludes that it is an imprecise modification, inconsistent with the precedents, technically deficient, disproportionate, redundant and violates the VAT Directive 2006/112. A much more oriented and limited approach would have been necessary to solve specific problems.

Keywords: free of charge; supply of goods; tax rates; taxable amount; exemptions; non-profit entities.

Received: 04-03-2023 / Accepted: 31-03-2023 / Reviewed: 13-03-2023 / Published (online preview): 17-05-2023

Citation: Blázquez Lidoy, A. (2023). El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 5-68. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18681>

Sumario

1. Introducción. La modificación de los artículos 91 y 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) por la Ley de economía circular y su tramitación parlamentaria
2. Los intentos legislativos previos y la comunicación de la Unión Europea con relación a los alimentos
 - 2.1. Los anteriores intentos fallidos de modificación del régimen del IVA en las donaciones de alimentos
 - 2.2. La Comunicación de la Comisión sobre donaciones de alimentos
3. El fundamento de la reforma del tipo cero y la base cero según el legislador
4. Análisis del supuesto coste económico del IVA por autoconsumo antes de la reforma por la Ley de economía circular
 - 4.1. El IVA devengado por autoconsumo es repercutible al destinatario final
 - 4.2. El problema de la base imponible del autoconsumo en el caso de bienes fuera del circuito comercial
 - 4.3. El contrasentido del término «donativo» cuando se busca que el donante evite el coste económico del IVA
 - 4.4. La entrega de bienes para fines ajenos a la empresa ¿puede no haber autoconsumo?
5. El tipo cero o la exención con derecho a deducción en la Directiva del IVA; incumplimiento por la Ley de economía circular
6. La regulación del tipo cero en el artículo 91. Cuatro de la LIVA
 - 6.1. El destinatario tiene que ser una entidad de la Ley 49/2002
 - 6.2. Donación de bienes de cualquier naturaleza
 - 6.3. El concepto de donativo, las operaciones con precios simbólicos y los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002
 - 6.4. El destino de los bienes a fines de interés general
 - 6.5. Los principios de neutralidad y de proporcionalidad
 - 6.6. ¿Se declaran en el modelo 347 las entregas sujetas al tipo cero?
7. La regulación de la base cero en el artículo 79. Tres. 3.ª de la LIVA
 - 7.1. Conflicto normativo en el caso de operaciones vinculadas
8. Base «cero» por tipo «cero» es igual a «cero»



9. Los límites de la DGT para mitigar los efectos de esta norma

10. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: El trabajo ha sido elaborado dentro del proyecto de investigación sobre «La externalización del Estado social. Análisis y sistematización de los nuevos instrumentos de Derecho Público para ampliar la protección social de las personas vulnerables» (ref. PID2020-11 58 57 RB-I00).

1. Introducción. La modificación de los artículos 91 y 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) por la Ley de economía circular y su tramitación parlamentaria

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha incorporado, a través de su disposición final tercera, una modificación de importancia conceptual en la estructura del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En concreto, ha introducido el tipo cero y la base cero para las donaciones de productos a entidades 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.

En el ámbito de los tipos de gravamen, el nuevo apartado cuarto del artículo 91 dispone que:

Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

Como puede comprobarse, se ha regulado un tipo cero de gravamen sometido a tres condiciones. Una, objetiva, que se donen bienes, de cualquier naturaleza, y con independencia de su estado. Otra, subjetiva, que el destinatario sea una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002. Y una tercera finalista, que la entidad no lucrativa destine los bienes recibidos a fines de interés general conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

Con relación a la base imponible, se añade un párrafo adicional a la redacción de la regla 3.^a del apartado Tres del artículo 79. El apartado Tres comienza estableciendo que «En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible». El autoconsumo se refiere a las «operaciones realizadas sin contraprestación» (art. 9 LIVA). El primer párrafo de la regla 3.^a dispone lo siguiente:

No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

La Ley de economía circular introduce un nuevo párrafo con la siguiente redacción:

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.^a precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres 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, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

En este caso, la estructura es prácticamente idéntica a la del tipo cero. Solo hay dos matizaciones. En primer lugar, no se emplea el término «donativo», lo que, como veremos, es más correcto técnicamente. Y, en segundo lugar, la norma hace referencia a que se «presumirá» que ha tenido lugar un deterioro total, sin identificar si nos encontramos ante una norma probatoria o de calificación.

Esta modificación no estaba en el Proyecto de Ley original remitido a las cámaras legislativas. Durante la tramitación en el Congreso, tanto el Grupo Parlamentario Plural (enmienda 167) como el Grupo Parlamentario Popular (enmienda 646) propusieron su introducción, que fue desestimada en el texto aprobado por el pleno del Congreso. En el Senado se reiteraron las enmiendas por los mismos Grupos Parlamentarios. Y, ahora sí, con éxito¹. En

¹ Un senador de uno de los grupos parlamentarios proponentes de las enmiendas afirmaba:

Creo especialmente importante resaltar la que se refiere a la modificación de la legislación del IVA para que las donaciones que se efectúen a entidades sin ánimo de lucro, sin fines lucrativos, y con interés general, que son una salida perfectamente viable e interesante en términos de economía circular, no generen obligación de pagar impuestos a quien las efectúa, es decir, que quien dona no tenga que pagar impuestos por donar. No tenía sentido que eso

las enmiendas del Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 4 de abril de 2022) se registra la siguiente modificación en la disposición final tercera:

se ha introducido una nueva disposición final relativa **al régimen fiscal de las donaciones de producto**, cuya redacción y ubicación es consecuencia de la aprobación de la propuesta de modificación n.º de registro 133.335 sobre la base de las enmiendas n.º 293 del Sr. Cleries i González y de la Sra. Rivero Segalàs (GPN) y 479 del GPP, y de la propuesta de modificación en Pleno n.º de registro 137.357.

Se aprobó con el texto propuesto inicialmente por los Grupos Parlamentarios Plural y del Partido Popular. Y se sancionó en contra del parecer de los grupos parlamentarios que estaban en el Gobierno (Grupo Parlamentario Socialista y Unidas Podemos votaron en contra de la enmienda)².

Se trata, por consiguiente, de una redacción no avalada por los partidos que estaban en ese momento en el Gobierno. Y cabe pensar, en consecuencia, que fue un texto que no contaba con la anuencia o revisión de los técnicos del Ministerio de Hacienda. Y el hecho de que cualquier modificación legislativa en un impuesto tan complejo como el IVA no esté informado/avalado por Hacienda, al menos en las cuestiones de carácter técnico, puede producir disfunciones normativas. No queremos decir con esto que lo que sí esté acreditado por los técnicos de Hacienda sea en todo caso correcto, y menos en el estado de deterioro legislativo sistémico que parecemos sufrir en los últimos tiempos. Pero la capacitación de los funcionarios de Hacienda y su conocimiento global del sistema tributario hace siempre preferible que cualquier modificación en un tributo tan complejo como el IVA debiera someterse, como mínimo, a informe del Ministerio de Hacienda si no se ha contado con el departamento durante la tramitación. Tomar otro camino puede llevar a puertos no deseados. Y es, precisamente, lo que creemos que ha acontecido con el texto aprobado.

se mantuviera así, lo hemos podido corregir y quiero dar las gracias a los grupos que han compartido esa misma inquietud y que también han apoyado esa iniciativa. Creo que hemos hecho un buen trabajo en ese sentido (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 2 de marzo de 2022).

² Las votaciones en el Senado fueron de 173 síes, 167 noes y 4 abstenciones. En la tramitación en el Senado, consta el voto particular número 13 del Grupo Parlamentario Socialista (GPS) sobre esta cuestión:

[E]l Grupo Parlamentario Socialista, al amparo de lo establecido en el artículo 117 del Reglamento del Senado, formula voto particular al texto del Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, para la defensa en Pleno de... la vuelta al texto del Congreso en lo modificado por la propuesta de modificación Propuesta de modificación sobre la enmienda 293 del Sr. Cleries i González (GPN) y la Sra. Rivero Segalàs (GPN) (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 8 de marzo de 2022).

Para quien escribe estas líneas, la disposición final tercera de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que incorpora el tipo cero en el tipo y en la base para «donaciones de productos» presenta graves deficiencias técnicas y sustantivas y supone instaurar una norma de excepción ajena a la estructura del IVA y que, a nuestro parecer, carece de justificación. Es una norma que atenta contra la Directiva del IVA. El objeto de este trabajo es hacer un análisis crítico de las modificaciones en el IVA realizadas por la Ley de economía circular.

2. Los intentos legislativos previos y la comunicación de la Unión Europea con relación a los alimentos

Lo primero que sorprende de la modificación introducida por la Ley 7/2022 es su alcance y la falta de discriminación. La base y el tipo cero se aplican a las entregas sin contraprestación de todos de los productos con la única condición de que el adquirente sea una entidad de la Ley 49/2002 y lo destine a fines de interés general. Da igual el tipo de producto. Es indiferente que el producto sea un elemento de su tráfico mercantil habitual (existencias) o cualquier otro activo o elemento. No importa el estado en que se encuentre. Solo se excluyen los servicios.

Y, sobre todo, sorprende teniendo en consideración los antecedentes. Tanto la Comisión Europea como anteriores propuestas legislativas eran mucho más selectivas. Se limitaban a las donaciones de alimentos. Se vinculaban a la existencia de excedentes alimentarios y la prevención de desperdicio de alimentos y a la conveniencia de que acabaran en bancos de alimentos y organizaciones benéficas. Pero las propuestas legislativas no tuvieron éxito y durante el camino se ha llegado a una situación con unos contornos distintos.

2.1. Los anteriores intentos fallidos de modificación del régimen del IVA en las donaciones de alimentos

Anteriormente ya había habido intentos de modificar el IVA con relación a las donaciones a entidades no lucrativas, pero con un alcance mucho más limitado. Solo aplicaba para las donaciones de alimentos. Y las técnicas elegidas eran distintas. No instauraban ningún tipo cero y se proponía que la entrega de alimentos estuviera no sujeta o se pudiera entender que la totalidad del precio tuviera la consideración de bonificación.

- a) El Grupo Parlamentario Catalán de Convergencia y Unión presentó la Proposición de Ley de modificación del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido para las

donaciones de alimentos (Proposición 122/000212, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, 11 de septiembre de 2015).

La proposición de ley se limita a los alimentos y tenía dos medidas. La primera, determinar como una operación no sujeta al IVA (art. 7) «Las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro cuyos requisitos serán establecidos reglamentariamente». La segunda era una exención del pago del impuesto para los adquirentes de alimentos para entregarlos de manera gratuita a entidades no lucrativas («El Gobierno procederá a realizar las modificaciones normativas necesarias para garantizar la exención del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellos alimentos que sean adquiridos con la única finalidad de ser donados a bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro previstas en el apartado 13.º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido»).

La motivación de la reforma se centraba en el IVA. En la exposición de motivos se afirmaba que, en el caso de donaciones a entidades no lucrativas, las empresas «están obligadas a auto repercutirse el IVA como si fuera un autoconsumo y, por consiguiente, al pago de dicho impuesto por el valor del coste de producción o de compra de los bienes o servicios». Sin embargo, sí se permitía la deducción del 35 % en la cuota del impuesto sobre sociedades.

Como consecuencia, en la práctica, según el régimen tributario vigente, las donaciones de los excedentes que realizan las empresas a otras empresas o particulares en España suponen una deducción en el Impuesto sobre Sociedades pero un coste en el IVA. Esta situación desincentiva, efectivamente, las donaciones efectuadas dentro de nuestro país puesto que a las **empresas les sale más caro la donación de los productos que su destrucción, dado que al valor del producto donado hay que sumarle el importe del IVA aplicable**. Lo que supone que, a efectos de planificación fiscal, **las empresas optan bien por eliminar sus excedentes de stock para eximirse del pago del IVA** o bien, para poder beneficiarse de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, optan por realizar donaciones de estos excedentes a países fuera de la UE ya que en este último caso las exportaciones suponen la exención del IVA y, por tanto, un ahorro fiscal en ambos impuestos.

- b) Durante la tramitación de la Proposición de Ley para promover y facilitar la donación de alimentos (Proposición 122/000106, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, 23 de junio de 2017) del Grupo Parlamentario Popular se presentaron varias enmiendas en el Congreso en materia de IVA (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de 22 de noviembre de 2017).

El Grupo Parlamentario Socialista no presentó un texto concreto, pero sí que se aprobara que el Gobierno llevaría a cabo varias actuaciones para «mejorar la fiscalidad de la entrega de bienes o alimentos a organizaciones sin ánimo de lucro, así como para disminuir los excedentes alimentarios, prevenir la pobreza y redistribuir la riqueza» (enmienda 14). Estas actuaciones, en materia de IVA, eran dos:

1. Solicitar a las instituciones europeas correspondientes la modificación de la Directiva 2006/112 (CE del consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA), para añadir en las exenciones las entregas de bienes o alimentos a organizaciones sin ánimo de lucro, cuando los mismos vayan a destinarse a ser consumidos dentro de la Comunidad.
2. Adoptar el criterio recomendado por el Parlamento Europeo de considerar el valor de estas entregas de alimentos como testimonial o próximo a cero.

El Grupo Parlamentario Socialista añadía como motivación:

En la Unión Europea, tanto en la Comisión como en el Parlamento, desde el 2011 se han debatido y aprobado varias iniciativas para conseguir la exención del IVA en las entregas de bienes o alimentos a organizaciones sin ánimo de lucro. En concreto, en 2012, en una consulta sobre Polonia, la propia Comisión Europea ya se manifestaba en el sentido de interpretar que los bienes donados tenían valor cercano a cero y, por tanto, no debían estar sujetos al IVA.

El Grupo Parlamentario Mixto (enmienda 16) propuso una modificación en las reglas del autoconsumo del artículo 79.Tres.2, añadiendo un nuevo párrafo:

2. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

En las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos y a las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y los establecidos en los artículos 2 y 3 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, la totalidad del precio tendrá la consideración de bonificación.

La justificación que se empleaba era la misma que la de la Proposición de Ley 122/000212, pero la técnica tributaria era distinta:

se propone que en las donaciones de alimentos a bancos de alimentos y entidades sin ánimo de lucro se admita como bonificación de la base imponible, la totalidad de dicho precio de mercado, con el fin que dicha donación no tenga una consideración de autoconsumo para la entidad donante y en consecuencia no deba tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, proponían el mismo texto que en la Proposición de Ley 122/000212, pero añadiendo que el destinatario tenía que ser una entidad no lucrativa cualificada. Son operaciones no sujetas (art. 7):

Las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos y a las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y los establecidos en los artículos 2 y 3 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.

2.2. La Comunicación de la Comisión sobre donaciones de alimentos

La Comunicación de la Comisión sobre Orientaciones de la Unión Europea sobre la donación de alimentos (2017/C 361/01) aborda, entre otras cuestiones, los aspectos fiscales, y se afirma que el régimen tributario puede ofrecer incentivos económicos para la donación de alimentos y contribuir así a la redistribución de excedentes de alimentos comestibles y a la prevención del desperdicio de alimentos.

Con relación al IVA, la Comisión hace las siguientes precisiones:

- a) Que la legislación en materia de IVA tiene repercusiones en la donación de alimentos, ya que se percibe como un obstáculo para la transferencia de excedentes alimentarios entre donantes, bancos de alimentos y otras organizaciones benéficas.
- b) Que las donaciones de alimentos, conforme a las Directrices del Comité de IVA de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2012, deben tratarse como una entrega de bienes a título oneroso con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva del IVA 2006/112. Y que la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes (o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste de los bienes) donados, adaptado al estado de estos en el

momento en que la donación tenga lugar, tal como se establece en el artículo 74 de la Directiva del IVA.

- c) Que en determinados Estados miembros se paga poco o ningún IVA cuando se dona comida a bancos de alimentos, ya que las autoridades nacionales consideran, con arreglo al artículo 74 de la Directiva del IVA tal como se aplica en el derecho nacional, que el valor de los alimentos donados cuya fecha de consumo preferente o fecha de caducidad es cercana es bajo o nulo. Por el contrario, otros Estados miembros consideran que el precio de un producto preparado para ser donado está al mismo nivel que el precio de compra a través de transacciones comerciales habituales. De este modo, el IVA también se calcula sobre la base del precio comercial, lo cual tiene consecuencias negativas para la donación de alimentos.
- d) Que según las conclusiones del estudio comparativo del Comité Económico y Social Europeo (CESE) sobre la legislación y las prácticas de donación de alimentos, la mayoría de los Estados miembros consideraron no aplicar el IVA cuando los alimentos se donan a bancos de alimentos, siempre que se cumplieran determinadas condiciones. Que muchos países habían introducido disposiciones específicas para abordar el tratamiento del IVA en el caso de donación de alimentos. Pero, entre las que carecen de esta normativa estaban España y Suecia.
- e) Por último, en respuesta a una pregunta formulada por el Parlamento Europeo, **la Comisión había expresado su punto de vista de que las barreras fiscales no deben impedir la donación de alimentos a bancos de alimentos y otras organizaciones benéficas**³. La Comisión, de acuerdo con las directrices acordadas por el Comité del IVA de la Unión Europea, recomienda que, al fijar el IVA para la donación de alimentos, el valor de estos productos se adapte en función de las circunstancias y del estado en que se encuentran los bienes en el momento de la donación. El hecho de que la donación de alimentos se realice cerca de la fecha de consumo preferente o de la fecha de caducidad o cuando los productos no sean aptos para la venta, pero puedan consumirse sin peligro, debe ser tomado en consideración por los Estados miembros al determinar el IVA que ha de pagarse, que puede ser incluso igual a cero si los alimentos carecen realmente de valor.

En la Comunicación de la Comisión Europea se hace referencia del estudio «La legislación y las prácticas por las que se rigen las donaciones de alimentos en los Estados miembros de la UE», del Comité Económico y Social Europeo. En el resumen de la versión española (junio de 2014), y dentro de las diversas cuestiones que son analizadas, se hace mención

³ Pregunta parlamentaria-E-009571/2014(ASW). Respuesta del Sr. Andriukaitis en nombre de la Comisión.
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2014-009571-ASW_ES.html?redirect

del IVA en las donaciones de alimentos⁴. Entre otras cuestiones, se afirma que la imposición del IVA a la donación es una «cuestión difícil», es «controvertida y carece de claridad», y que la «compatibilidad de estas políticas con la Directiva de la UE sobre el IVA no está clara». Y también se mantiene que la opción de

considerar el valor de los alimentos donados como muy bajo o cero para propósitos fiscales, esto puede tener un impacto negativo para los Estados miembros que ofrecen un crédito fiscal corporativo (porcentaje) a las empresas sobre el valor de los alimentos que donan, anulando el valor de ese crédito fiscal. Por ello se propone que el «abandono» del IVA sobre los alimentos donados, en lugar de dar a los alimentos donados un valor cero, sería un incentivo más eficaz, dada su compatibilidad con otros incentivos fiscales (potencialmente más significativos) como los créditos fiscales⁵.

Ese abandono del IVA parece significar que sería mejor operar con el tipo cero que sobre una base cero.

3. El fundamento de la reforma del tipo cero y la base cero según el legislador

El objeto y finalidad de la reforma de la base y el tipo cero podemos encontrarlo en la motivación de las enmiendas presentadas por los grupos parlamentarios. La justificación más detallada de la reforma se encuentra en la enmienda 293 del Grupo Parlamentario

⁴ https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjXI_z4w_v8AhXXRfEDHfZiAJkQFnoECAGQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.parliament.cat%2Fdocument%2Fintrade%2F178193&usg=AOvVaw0j8ESI5oMHSb1OaLsnP4z4

⁵ Se trata de una afirmación que, al menos en España, y como veremos, no tendría gran incidencia por dos razones. La primera, porque la normativa del impuesto sobre sociedades y del IVA no tienen por qué ser idénticas. Y, de hecho, no lo son. La segunda, porque la base de la donación en el impuesto sobre sociedades en España es valor neto contable. Si, contablemente, el valor se aproxima a cero, habrá un deterioro en la contabilidad previo a la donación, en tanto el valor de los bienes en el activo debe corregirse cuando son mayores que los de mercado (sobrevaloración de activos). Y ese deterioro será previamente deducible fiscalmente al tipo del 25 %. Por tanto, realmente, nos encontraríamos ante una presunta merma fiscal de 10-12 puntos (diferencia entre 35 % de deducción en la cuota sobre el 23-25 % del gasto en la base).

El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. La deducción por donaciones en el impuesto sobre sociedades se incrementa hasta el 40 % y para los casos de fidelización hasta el 50 %

Plural en el Senado (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, de 11 de febrero de 2022). En esta se afirma:

1. El sector está haciendo grandes esfuerzos por desarrollar herramientas y programas que eviten o minimicen que los productos no vendidos se desperdicien. Esto incluye medidas para mejorar la previsión de la demanda junto con una variedad de programas destinados a dar una segunda vida a aquellos productos que, por diferentes razones, quedan excluidos del circuito comercial.
2. Este compromiso puede ganar una mayor escala si se establecen marcos jurídicos que faciliten una mayor coordinación entre política ambiental, económica y fiscal. Y una de las oportunidades más visibles para fomentar los objetivos de economía circular, tiene que ver con la gestión de los *stocks* de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo (fenómeno que se produce pese a los esfuerzos logísticos por reducir los excedentes), dándoles un segundo uso a productos que de otra manera serían considerados residuos y destruidos.
3. Actualmente, según establece la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las donaciones de producto tributan por IVA y puesto que no se recupera posteriormente, se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación.
4. La modificación supondría eliminar una importante barrera a la donación de productos a gran escala, contribuyendo así a alcanzar los objetivos de reducción de residuos, generando un impacto positivo entre colectivos vulnerables.
5. La modificación evitaría que muchas empresas, en especial las de menor tamaño, tengan que renunciar a donar bienes por resultarles económicamente gravoso.
6. El cambio se enmarcaría en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido que ofrece la posibilidad de que los Estados Miembros realicen las modificaciones oportunas para eliminar la tributación por IVA de estas operaciones, tal y como ya han hecho Francia, Italia o Bélgica.

En el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Sesión plenaria núm. 168, de 31 de marzo de 2022), consta la siguiente manifestación del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso:

También les hemos sufrido en el Senado, donde han hecho todo lo posible para que no saliese adelante una enmienda del Partido Popular dirigida a alargar la vida útil de muchos productos y alimentos, impidiendo que acaben en el vertedero, a la vez que se frena el desperdicio y se lucha contra la desigualdad; una enmienda que facilita la donación de los productos a organizaciones sociales eliminando el IVA en estos casos. Esto es un coste directo para las empresas que desincentiva las donaciones y provoca que, en muchas ocasiones –y esto es vergonzoso–, sea

más barato destruir que donar, algo que es especialmente traumático para muchas de las decenas de miles de pequeñas y medianas empresas de nuestro país. Hemos conseguido sacarlo adelante en el Senado con su voto en contra y esperamos que, por el bien del medio ambiente, del tercer sector, de los más desfavorecidos y de las empresas de nuestro país, hoy también lo logremos.

El fundamento de la modificación no distingue entre base y tipo (arts. 79.Tres y 91.Cuatro) de tal manera que las mismas razones son válidas tanto para la base como para el tipo. El legislador ofrece los siguientes motivos para la modificación:

- a) Que los productos no vendidos no se desperdicien. Se trata de dar una segunda vida a aquellos productos que, por diferentes razones, quedan excluidos del circuito comercial, pero son aptos para el consumo⁶.
- b) Coste fiscal para el donante en el IVA. Se entiende que las donaciones de producto tributan por IVA, un IVA que no se recupera y que se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación. Es más, se afirma que destruir puede ser más beneficioso que donar.
- c) Eliminar ese coste fiscal supondría eliminar la barrera del coste del IVA a las donaciones. Y esa eliminación tendría tres efectos beneficiosos. Uno, enmarcado dentro de la Ley de economía circular, como es la reducción de residuos. Otro, distinto, vinculado a los fines de interés general y donde los beneficiarios serían los colectivos vulnerables. El último, si lo hemos entendido correctamente, afectaría al tipo de donante, en tanto supondría que también las empresas de menor tamaño puedan evitar los costes fiscales del IVA de donar⁷.
- d) De esta manera, la medida se configura como en un beneficio del «medio ambiente, del tercer sector, de los más desfavorecidos y de las empresas». Es decir, todo el mundo parece ganar con la reforma.

⁶ Patón García (2022, p. 32) advierte que los instrumentos fiscales deberían orientarse en su diseño jurídico para ponerse al servicio y guiar el itinerario hacia la transición ecológica, así como consolidar el cambio de modelo económico que provoque mayor nivel de circularidad en el uso y consumo de bienes y productos. Y entiende (p. 39) que la tendencia hacia la economía circular puede recuperar el debate de la opción de la discriminación impositiva en la transmisión de bienes usados que prime la prolongación del uso por otros particulares o la reutilización por empresarios.

⁷ La razón del beneficio a las empresas de «menor tamaño» no está explicitado. No se analiza porque ese beneficio es de las empresas de menor tamaño y no de las más grande o, en general, de todas las empresas. Quizás la razón se encuentre en la denominada responsabilidad social corporativa, en tanto para las grandes entidades, ese supuesto «coste» podría ser asumido dentro de una visión más amplia del «beneficio» que se puede obtener a través de la responsabilidad social corporativa. Es decir, las grandes empresas asuman ese presunto coste como una contrapartida más de la responsabilidad social corporativa.

- e) Por último, y desde un punto de vista normativo, se mantiene que la Directiva 2006/112 ofrece la posibilidad de que los Estados miembros realicen las modificaciones oportunas para eliminar la tributación por IVA de estas operaciones.

Los motivos de la reforma son merecedores de loa, pero son razones que, como iremos precisando a lo largo de este trabajo, no parecen acomodarse al alcance de la modificación legislativa. O, dicho en otros términos, los efectos de la modificación legislativa van mucho más allá de lo que parece ser la voluntad del legislador dejando, además, una puerta abierta a posibles abusos por parte de los donantes y donatarios. Determinar una base cero y un tipo cero para la donación de cualquier tipo de bienes, sin ningún límite, tiene un alcance mucho mayor que los productos que quedan excluidos del circuito comercial, pero aptos para el consumo; puede haber productos que no estén dentro de la cadena comercial, productos que no tengan problema de caducidad o de quedar descatalogados, y que se puedan donar a entidades no lucrativas sin ningún coste fiscal en el IVA⁸. Los efectos de la reforma no guardan proporción con los motivos que la alumbran y, en definitiva, exceden de lo necesario para lograr los objetivos propuestos. En este sentido, y aunque sea a los efectos de las restricciones a las libertades comunitarias, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) mantiene de manera constante (por todas, Sentencia de 16 de junio de 2022, asunto C-572/20 –NFJ086555–) que se puede permitir la restricción «si está justificada por una razón imperiosa de interés general, es adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo». El Tribunal Supremo (TS), en una de sus sentencias sobre la denominada «publicación de la lista de morosos» (2 de febrero de 2023, rec. núm. 5225/2020 –NFJ088710–), sostiene lo siguiente:

Irrumpe así el principio de proporcionalidad que, en supuestos como este, se aplica constantemente por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Justicia, al formar parte de los principios generales del Derecho de la Unión y que exige mantenerse dentro de «los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa controvertida...»⁹.

⁸ Pero es que incluso no es una modificación sistemática dentro de la propia Ley 7/2022, de economía circular. En esta norma, en su anexo V y dentro de los instrumentos económicos y medidas incentivadoras que se pueden emplear, se limita a los «3. Incentivos fiscales a la donación de productos, en particular alimentos». Y la propia Ley incide en las donaciones de alimentos para prevenir la generación de residuos. El artículo 18.1 h) recoge como fin «Fomentar la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano». El artículo 19.2 establece que «las industrias alimentarias, y las empresas de distribución y de restauración colectiva deberán priorizar por este orden, la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano».

⁹ Y desde una aproximación negativa las medidas adoptadas no deben exceder de

los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección

En este caso, y teniendo en consideración el objetivo que se persigue, ni la regulación es adecuada y parece que va mucho allá de lo necesario para conseguir los fines que fundamentaban la modificación.

Por último, parece conveniente detenerse en la justificación que daba la Comisión Europea en su Comunicación «Orientaciones de la UE sobre la donación de alimentos». En este caso, la finalidad es «la redistribución de excedentes de alimentos comestibles y a la prevención del desperdicio de alimentos». Y el derecho tributario puede «ofrecer incentivos económicos» o que «las barreras fiscales no deben impedir la donación de alimentos» a organizaciones benéficas. Como puede verse, la aproximación de la Comisión es limitativa. Se centra y analiza un problema concreto: alimentos. Alimentos que, por su propia naturaleza, son en muchos casos perecederos y que se pueden desperdiciar. Y se insta al derecho tributario a una doble función, que no se constituya como una barrera y que, en su caso, pueda ofrecer incentivos económicos en beneficio del interés general. Se trata de una aproximación quirúrgica y proporcionada al objeto de la proposición.

4. Análisis del supuesto coste económico del IVA por autoconsumo antes de la reforma por la Ley de economía circular

Dentro de los argumentos que emplea el legislador como fundamento de la reforma hay dos cuestiones que afectan a la estructura del IVA. Uno, vinculado a los objetivos de interés general, donde, y como veremos posteriormente, las exenciones y los tipos reducidos, incluso el tipo cero, tienen cabida si se vinculan a ciertos bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios para los destinatarios. El otro, que atañe a la mecánica del tributo, es el que se vincula al coste que el IVA implica en el caso de las entregas de bienes sin contraprestación.

La referencia al IVA como coste se hace por el legislador partiendo de un determinado presupuesto de hecho: evitar o minimizar «que los productos no vendidos se desperdicien» y dar «una segunda vida a aquellos productos que, por diferentes razones, quedan excluidos del circuito comercial» y que «productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo» deben tener un segundo uso para no ser «considerados residuos y destruidos». La consecuencia que se extrae en el ámbito tributario es que cuando «las donaciones de producto tributan por IVA y puesto que no se recupera posteriormente, se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación».

entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas por esta no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (por todas, Sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022, asunto C-570/20 –NFJ085997–).

El problema que se ponía de manifiesto por el legislador con relación a las entregas de bienes gratuitas de bienes y servicios a terceros era el IVA del autoconsumo. El régimen del IVA operaba de la siguiente manera:

- a) Las empresas que realizan operaciones gravadas se deducían el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios recibidos. Esta es una cuestión definitoria del autoconsumo, que solo se produce, tal y como precisa el artículo 16 de la Directiva del IVA 2006/112 cuando el «bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA».
- b) Si esa empresa que se ha deducido el IVA transfería los bienes a cualquier tercero aparecía el autoconsumo. El artículo 9 de la LIVA dispone que se «considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso: 1.º El autoconsumo de bienes» y señala que a «los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes **operaciones realizadas sin contraprestación...** b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo». El fundamento es evitar que un sujeto pasivo no obtenga libres de impuestos bienes y servicios por los que debería haber pagado IVA¹⁰.
- c) La base imponible del IVA «estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario» (art. 78.Uno LIVA). Al estar ante una operación «sin contraprestación» el primer obstáculo es determinar cuál será la base imponible del autoconsumo (art. 79.Tres LIVA). Y esta puede ser o el coste de adquisición, o el coste de producción o el valor de los bienes en el momento de la entrega en el caso de que su valor hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envejecimiento, revalorización o cualquier otra causa.

¹⁰ La Sentencia del TJUE de 17 de noviembre de 2022 (asunto C-607/20 –NFJ088113–) señala lo siguiente:

el artículo 26, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA asimila a prestaciones de servicios a título oneroso determinadas operaciones en las que el sujeto pasivo no percibe contraprestación real alguna. El objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien o que destina sus servicios a sus necesidades privadas o las de su personal, por un lado, y el consumidor final que adquiere un bien o un servicio del mismo tipo, por otro. Para alcanzar este objetivo, el artículo 26, apartado 1, letra a), de dicha Directiva impide que un sujeto pasivo que haya podido deducirse el IVA soportado en la compra de un bien afectado a su empresa eluda el pago de dicho impuesto en caso de que destine ese bien integrado en el patrimonio de la empresa a sus necesidades privadas o las de su personal y disfrute por tanto de ventajas indebidas frente al consumidor final que compra el bien pagando el IVA. De igual forma, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la citada Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C412/03, EU:C:2005:47, apartado 23 y jurisprudencia citada).

- d) A la base se le aplica el tipo de IVA en función de la naturaleza del bien entregado. Aparece el «IVA devengado». Y ese IVA es, precisamente, el «coste directo para las empresas que realizan la donación» según los legisladores.

Lo cierto, sin embargo, es que la anterior aproximación presenta varias cuestiones sobre las que son necesario detenerse.

4.1. El IVA devengado por autoconsumo es repercutible al destinatario final

Cuando el legislador hace mención en los fundamentos de la reforma que el IVA se constituye como un coste en las donaciones, hace una aproximación demasiado general. El autoconsumo externo o con alteridad no da lugar solo a un IVA devengado, sino que ese IVA es, además, repercutible al destinatario de la operación. Es decir, quien debe soportar el coste del autoconsumo sería el destinatario final de la operación. En este caso, la entidad no lucrativa destinataria de los bienes. La Dirección General de Tributos (DGT) ha señalado de manera recurrente que el IVA del autoconsumo **se debe repercutir al destinatario final**. Por todas, en la contestación de la DGT de 7 de julio de 2016 (Consulta núm. V3179/2016 –NFC061394–) se establece que:

En este orden de cosas, según reiterada doctrina de este Centro directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel para quien el empresario o profesional (el proveedor, en este caso) realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Según doctrina de esta Dirección General, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (Resolución de 23 de diciembre de 1986; Boletín Oficial del Estado del 31 de enero de 1987).

En consecuencia, en ausencia de contraprestación, **debe entenderse como destinatario de las operaciones, al que debe efectuarse la repercusión del Impuesto devengado, a la persona física o jurídica que, en su caso, hubiera resultado obligada frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contra-**

prestación o, dicho en otros términos, al beneficiario de la operación realizada a título gratuito.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, **el proveedor deberá repercutir el Impuesto correspondiente al destinatario de la operación**, esto es, a la sociedad consultante¹¹.

E incluso en el ámbito contable, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (Consulta 1 del BOICAC núm. 115/2018 –NFC070049–) ha tratado el IVA en las donaciones de inmovilizado. El ICAC parte de la base de que el sujeto pasivo está obligado a repercutir íntegramente el importe del IVA sobre el destinatario de la operación, «quedando este último obligado a soportar tal repercusión siempre que la misma se ajuste a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto, cualesquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos». Y, en consecuencia, «si la empresa realiza una donación por la que esté obligada a repercutir el IVA, en caso de que se acuerde que el donatario no abone dicho importe, el donante contabilizará un mayor gasto por donación y viceversa; esto es, el donatario reconocerá dicho importe como una donación (un ingreso)».

En definitiva, y como apunta Ruiz de Velasco Punín (2012, p. 317),

es el destinatario de la operación el que consume, aun cuando se trate en este caso de un *consumo a título gratuito*, y, por ello es lógico que la repercusión del IVA de la operación se realice sobre él. Cuestión distinta es que en la práctica el sujeto pasivo decida asumir el coste del gravamen correspondiente a la operación de autoconsumo en cuestión, extendiendo también a este extremo su ánimo de liberalidad.

El hecho de que el IVA sea repercutible y el destinatario final esté obligado a soportarlo, nos deja dos posibles escenarios. El primero, que el destinatario pague efectivamente el IVA devengado y repercutido y se convierta para él en IVA soportado. Ese IVA soportado será, a su vez, deducible o no en función de sus actividades. Es decir, que si la entidad no lucrativa destinara el bien a actividades gravadas con precio (imaginemos que trabaja con precios reducidos para los destinatarios finales), ese IVA soportado será deducible y no se conformará como un coste. Hay que tener en consideración que ni el artículo 91.Cuatro ni el 79.Tres.3, según la redacción de la Ley 7/2022, exigen que las entidades no lucrativas entreguen esos bienes a los terceros de manera gratuita (lo que haría que nos encontráramos ante actividades no sujetas donde no habría derecho a la deducción del IVA soportado), sino que basta con que se «destinen por las mismas a los fines de interés general». En este caso, no se puede afirmar que el IVA se configure como un coste y como un impedimento para las donaciones de bienes.

¹¹ Sobre la repercusión del IVA en los casos de autoconsumos por entregas de bienes y servicios gratuitos a terceros, remitimos a otro trabajo nuestro (Blázquez Lidoy, 2007, pp. 43-44) y a la magnífica monografía de Ruiz de Velasco Punín (2012, pp. 315-317).

El segundo escenario es que ese IVA devengado no se repercuta al tercero. En este caso, y como afirma el ICAC «el donante contabilizará un mayor gasto por donación». Es decir, contablemente debería aparecer un «derecho de crédito» en el activo de la empresa contra la entidad no lucrativa por el IVA devengado. Y, posteriormente, una condonación del crédito. Si el destinatario del bien es una entidad beneficiaria del mecenazgo de la Ley 49/2002, eso supondrá que ese IVA que se configura como coste tendrá, a su vez, un beneficio fiscal de un mínimo del 35 %. Es decir, el coste real de no repercutir el IVA por autoconsumo no es la cuota de IVA devengada, sino un 65 % de la misma.

Y hay, por último, un tercer escenario. Y es el de precios reducidos. La base imponible en el IVA es valor subjetivo pactado por las partes siempre y cuando no exista vinculación entre estas. Como señala la Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011 (asunto C-285/10 –NFJ042807–), en tanto

que las operaciones en las que se ha convenido un precio notoriamente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, no dejan de ser operaciones a título oneroso en las que se ha recibido realmente una contraprestación que puede servir de base para la imposición, el principio de igualdad de trato, por sí solo, no puede exigir que se les apliquen las reglas de determinación de la base imponible previstas para las operaciones realizadas a título gratuito y destinadas a estimar tal base imponible, a falta de contraprestación real, conforme a criterios objetivos, al no ser comparables ambos tipos de operaciones.

De esta manera, un bien cuyo valor a efectos de autoconsumo fuera X, se podría vender a la entidad no lucrativa por el 10 % de X, por lo que el supuesto coste del IVA se limitaría un 90 %. La contrapartida es que la entidad perdería el beneficio del 35 % de deducción en la cuota y se quedaría con el 23-25 % del gasto en la base¹².

4.2. El problema de la base imponible del autoconsumo en el caso de bienes fuera del circuito comercial

En la justificación de las enmiendas para la reforma del IVA se reparaba en los «stocks de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo (fenómeno que se

¹² El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. La deducción por donaciones en el impuesto sobre sociedades se incrementa hasta el 40 % y para los casos de fidelización hasta el 50 %.

produce pese a los esfuerzos logísticos por reducir los excedentes), dándoles un segundo uso a productos que de otra manera serían considerados residuos y destruidos». En este caso, el presupuesto de hecho eran bienes que podrían ser destruidos. Esto enlaza con el análisis que se hacía con relación a las donaciones a los bancos de alimentos. En la Comunicación de la Comisión sobre Orientaciones de la Unión Europea sobre la donación de alimentos (2017/C 361/01) se advertía de que en determinados Estados miembros se paga poco o ningún IVA cuando se dona comida a bancos de alimentos, ya que las autoridades nacionales consideran, con arreglo al artículo 74 de la Directiva del IVA tal como se aplica en el Derecho interno, que el valor de los alimentos donados cuya fecha de consumo preferente o fecha de caducidad es cercana es bajo o nulo.

La regla 3.^a del artículo 79.Tres de la LIVA, cuya redacción no se ha modificado, decreta con relación a la base del autoconsumo lo siguiente:

si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

El problema es, por tanto, determinar cuál podría ser el valor del autoconsumo cuando el producto se encuentra fuera del circuito comercial o está muy próxima su caducidad. En las contestaciones de la DGT de 29 de abril de 2021 (Consultas núms. V1153/2021 –NFC079636– y V1155/2021 –NFC079637–) se afirma que:

Si en el momento de la entrega el valor de los bienes ha experimentado alteraciones, **como envilecimiento o su fecha próxima de consumo preferente**, y su valor en mercado se hubiera reducido notablemente respecto a su valor previo, **habrá que fijar la base imponible teniendo en cuenta esta circunstancia**.

Por tanto, en el caso de entrega gratuita de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferentes deberá tenerse en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto, **lo que podría determinar que la base imponible de estos autoconsumos fuera muy reducida en relación con el precio de venta al público de los mismos**. Lo anterior también deberá ser tenido en cuenta en relación con las entregas de productos alimenticios no sometidos a fechas de consumo preferente pero que, por sus características, **aun siendo aptos para el consumo humano, hubieran perdido su valor comercial, lo que daría lugar, igualmente, a una base imponible muy reducida o próxima a cero a efectos de la tributación del autoconsumo de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido**.

Por otro lado, en relación con la acreditación del valor de los bienes entregados, debe indicarse que ni en la Ley ni en el Reglamento del impuesto se mencionan

los medios de prueba que acrediten los extremos anteriores por lo que deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹³.

Se asume por la DGT la doctrina de la Comunicación de la Comisión sobre Orientaciones de la Unión Europea sobre la donación de alimentos (2017/C 361/01) donde se mantiene que la base del autoconsumo será **«muy reducida o próxima a cero a efectos de la tributación del autoconsumo de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido»**¹⁴. Teniendo en consideración que la Ley de economía circular es de 8 de abril de 2022, cuál era la presunta finalidad de la reforma, y el estado de la doctrina de la Administración con antelación, resulta, si cabe, más extraña la modificación legislativa que finalmente se ha llevado a cabo. En teoría, el problema que se trataba de atajar estaba parcialmente solventado a través de las contestaciones de la DGT¹⁵.

Sin embargo, la anterior aproximación de una base del autoconsumo reducida o muy próxima a cero presenta un efecto colateral en la Ley 49/2002 y el mecenazgo. Es un problema que había sido detectado en el estudio sobre «La legislación y las prácticas por las que se rigen las donaciones de alimentos en los Estados miembros de la UE», del Comité Económico y Social Europeo, y donde se afirmaba que la opción de

considerar el valor de los alimentos donados como muy bajo o cero para propósitos fiscales, esto puede tener un impacto negativo para los Estados miembros que ofrecen un crédito fiscal corporativo (porcentaje) a las empresas sobre el valor de los alimentos que donan, anulando el valor de ese crédito fiscal. Por ello se propone que el «abandono» del IVA sobre los alimentos donados, en lugar de dar a

¹³ Con anterioridad, de una manera más genérica, la contestación de la DGT de 16 de julio de 2014 (Consulta núm. V1913/2014 –NFC053300–) señalaba que «el caso de entrega de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente se tendrá en cuenta la alteración del valor de los bienes derivada de la proximidad de la fecha de la entrega a la fecha de consumo preferente del producto».

¹⁴ Pérez Fernández (2017, p. 213) entendía

razonable que la tributación indirecta de las donaciones de alimentos cuya fecha de consumo preferente se encuentre próxima podrá ser prácticamente nula, al considerar que el valor de los alimentos donados que se acercan a su fecha de caducidad es pequeño o cero y, por lo tanto, la base imponible del IVA correspondiente a la entrega de los mismos es, igualmente, pequeña o cero.

Por su parte, De Bunes Ibarra (2017) advierte que la posición de la DGT sobre que el valor de esos bienes pueda ser tendente a cero o insignificante no es «absolutamente explícita» y quizás «fuera conveniente una mayor prevención a fin de evitar riesgos de valoración en estas operaciones».

¹⁵ En otras contestaciones, con relación a la cesión de viales y jardines públicos, se hacía referencia al concepto de «**envilecimiento a efectos del tráfico**» y que por tanto su valor en el momento de la cesión es inexistente» (por ejemplo, contestaciones de 19 de noviembre de 2010, Consulta núm. V2495/2010 –NFC039705–, y de 22 de mayo de 1998, Consulta núm. 857/1998 –NFC008342–).

los alimentos donados un valor cero, sería un incentivo más eficaz, dada su compatibilidad con otros incentivos fiscales (potencialmente más significativos) como los créditos fiscales¹⁶.

Y, en efecto, es la consecuencia que se derivaría de la doctrina de la DGT sobre el valor cercano a cero. El artículo 18.1 b) de la Ley 49/2002 dispone que la base de la deducción en «los donativos o donaciones de bienes o derechos» será «el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión». Y el valor contable de los activos en las empresas exige que los bienes cuyo valor sea inferior al precio de adquisición o coste de producción deba corregirse contablemente para evitar el problema de las sobrevaloraciones. Así, y con relación a las existencias, que es el supuesto que en teoría se está recogiendo en las consultas de la DGT, la norma internacional de contabilidad núm. 2 («Existencias») dispone en su apartado 28:

[el] coste de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el coste de las existencias puede no ser recuperable si los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el coste sea igual al valor realizable neto, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso¹⁷.

En definitiva, si a efectos de autoconsumo de IVA se entiende que el valor de los bienes donados se aproxima a cero, eso supondría que la base de la donación será, igualmente, un valor tendente a cero. Técnicamente, la donante habrá tenido que ajustar el valor de las existencias hasta casi cero, reconociendo un gasto fiscalmente deducible en la base imponible al tipo de gravamen de la entidad (normalmente un 23-25 %). Esto supone, por tanto, que la entidad que dona habrá tenido un coste fiscal de 10-12 puntos (35 % en cuota frente a 23-25 % en base)¹⁸.

¹⁶ Advertía Martín Dégano (2021, nota a pie 167, p. 143) glosando la contestación de la DGT de 16 de julio de 2014, Consulta núm. V1914/2014 (NFC053301), que tomar a efectos de IVA un valor muy reducido o inexistente «es bueno a efectos del IVA pero anula el beneficio fiscal de la deducción por donación en el IRPF o en el IS».

¹⁷ De la misma forma, en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, 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, se determina en su punto Quinto.1 («Deterioro del valor de las existencias») que «Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias».

¹⁸ Vide la nota a pie número 12 sobre la Proposición de Ley de modificación de Ley 49/2002.

De esta manera, no se puede negar que la aplicación del tipo cero supondría «abandonar» el IVA y consigue evitar este efecto indeseado de las pérdidas fiscales del mecenazgo puesto de manifiesto por el Comité Económico y Social Europeo.

4.3. El contrasentido del término «donativo» cuando se busca que el donante evite el coste económico del IVA

Entre los motivos de las enmiendas para la modificación de la LIVA se hacía referencia a que en las donaciones de producto el IVA «se convierte en un coste directo para las empresas que realizan la donación» y si se modifica la norma se elimina «una importante barrera a la donación de productos a gran escala» y se evitaría que las empresas «tengan que renunciar a donar bienes por resultarles económicamente gravoso». Para atajar ese coste, la disposición final tercera de la Ley de economía circular, y con el título de «Régimen fiscal de las **donaciones** de productos» modificó el artículo 91.4 y el 79.Tres.3.^a. El artículo 91.4 de la LIVA ha incorporado el tipo cero para las «entregas de bienes realizadas en concepto de **donativos** a las entidades sin fines lucrativos». El artículo 79.Tres.3.^a se abstiene de hacer referencia al concepto donativo y se remite a los «bienes **adquiridos** por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002».

El concepto de donación/donativo no existe en la Directiva del IVA. No existe, tampoco, en la LIVA. Es un concepto ajeno a este impuesto. En el IVA, la terminología es la ausencia de contraprestación. El concepto de donativo o donación es un concepto de derecho español. En el ámbito tributario interno, el término donativo se emplea tanto en el artículo 17.1 de la Ley 49/2002 como en el artículo 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS). En esta última norma, la Sentencia del TS de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–) determina que los conceptos de donativos o liberalidades del artículo 15 e) tienen «**una significación y alcance propio**» que «poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad». Y, de hecho, a nuestro juicio, el concepto de donativo del artículo 15 e) de la LIS no se puede identificar con el concepto que se emplea en la Ley 49/2002¹⁹. El artículo 17.1 de la Ley 49/2002

¹⁹ Remitimos a otro estudio nuestro (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 87-89) donde afirmábamos:

El donativo del artículo 17.1 de la Ley 49/2002 se fundamenta en que no se puede deducir el gasto en la base imponible y sí hay una deducción en la cuota. Si no se puede deducir el gasto es que nos encontramos ante donativos donde no existe un beneficio indirecto o de futuro. Por tanto, el donativo del artículo 17.1 de la Ley 49/2002 debería coincidir con concepto civil; liberalidad sin que exista retorno directo o indirecto. En Derecho mercantil se reconoce que las sociedades pueden hacer donaciones donde no es posible aislar una ventaja y que realmente tienen un verdadero *animus donandi*.

determina que darán derecho a las deducciones por mecenazgo los «donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples» realizados en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. Martín Dégano (2011, p. 75) precisa que la Ley 49/2002 no define estos conceptos, a diferencia de lo que acontece con otras formas de mecenazgo, por lo que habría que acudir al Código Civil a los efectos de entender el concepto de donación. De esta manera, estaríamos ante esta figura cuando haya un acto por el cual una de las partes, sin estar obligada a ello, proporciona a la otra parte una ventaja o enriquecimiento patrimonial, con espíritu de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo. La donación debe hacerse con espíritu de liberalidad, de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación.

Y con relación al concepto de «donativo» (que es el que se recoge en el art. 91.4 LIVA), el profesor Martín Dégano (2011, p. 75) precisa que el término «donativo» y «donación» se «utilizan de manera indistinta»²⁰, aunque en el sentido «usual» del término, los donativos suelen ser «dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar ningún documento en los que se formalice tal entrega»²¹. Incluso el *Diccionario panhispánico del español jurídico*, al que ha acudido el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 31 de enero de 2023 (RG 4219/2021 –NFJ088800–) para definir conceptos, se refiere a los donativos como «cosa, normalmente dinero, que se entrega con fines benéficos o culturales, sin contraprestación alguna».

Sin embargo, el concepto de «donativo» que se emplea en la LIVA se refiere a una situación totalmente distinta; ni es dinerario, sino que es especie, ni se entrega manualmente, y, desde luego, necesita de un documento que formalice la entrega.

Que la LIVA utilice en su artículo 91. Cuatro el término «donativo» en lugar de «donación» es una cuestión menor, aunque no deja de ser una línea más en los déficits de técnica legislativa que parecen asolar nuestros códigos. Pero no es, sin embargo, una cuestión menor valorar si nos encontramos ante una donación con arreglo al derecho civil. El concepto de donación según la DGT exige el «empobrecimiento del donante» y la intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*) y no hay donación «cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina»²². Y el fundamento de la reforma del

²⁰ De hecho, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, modifica la LIVA mediante su disposición final tercera y en el título de esta no aparece el término donativo, sino donación («Régimen fiscal de las donaciones de productos»).

²¹ El artículo 18.1 b) de la Ley 49/2002 hace referencia a los «donativos o donaciones de bienes o derechos», de tal manera que parece identificar el término donativo con dinero en efectivo y las donaciones vinculadas a los bienes y derechos.

²² Es doctrina reiterada de la DGT. Por todas, contestación de 24 de octubre de 2022 (Consulta núm. V2219/2022 –NFC084154–), donde se determina que

IVA, según la tramitación parlamentaria, era eliminar el IVA como coste y evitar «que muchas empresas, en especial las de menor tamaño, **tengan que renunciar a donar bienes por resultarles económicamente gravoso**» y evitar que sean «considerados residuos y destruidos». Es decir, que la reforma trata de evitar lo que es, precisamente, lo que define a la donación: «el empobrecimiento del donante». El fundamento de la reforma es evitar el coste del IVA para el donante y hacer así que done y decida no destruir. Pero en ese caso, no está donando. No se está empobreciendo. El donante no tiene intención de «enriquecer al donatario». El donante solo dona porque no le cuesta dinero afrontar el supuesto coste del IVA. Se trata, en sí mismo, de un contrasentido y de una paradoja. Las empresas no donan porque no se quieren empobrecer pagando el IVA. Si se quita el IVA y se evita que se empobrezcan, sí donarán. Pero, entonces, no es una donación en sentido estricto.

En definitiva, el término «donativo» que se emplea en el artículo 91.4 de la LIVA ni tiene razón de ser en un tributo como el IVA ni, tampoco, es una verdadera donación si la finalidad es evitar el empobrecimiento del donante. El concepto correcto entendemos que sería el de entrega de bienes sin contraprestación.

4.4. La entrega de bienes para fines ajenos a la empresa ¿puede no haber autoconsumo?

Una última cuestión, de carácter conceptual, es si las donaciones realizadas por las entidades mercantiles son, en todo caso, un supuesto de autoconsumo que devenga un

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

- 1.º El empobrecimiento del donante.
- 2.º El enriquecimiento del donatario.
- 3.º La intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*).

No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: «No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina» (Sentencia de 22 de abril de 1967). «Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación» (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). «Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación» (Sentencia de 2 de abril de 1928).

De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando este no haya desembolsado precio alguno.

IVA que se configura como coste. El artículo 12.3 de la LIVA dispone que tributarán por autoconsumo «Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen **para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional**». La DGT, analizando los llamados servicios gratuitos a entidades no lucrativas de abogados y consultores (servicios *pro bono*) ha señalado de manera reiterada «que los servicios de asesoramiento "pro bono" prestados por la entidad consultante se dirigen a la promoción de la entidad y de su imagen, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la sociedad y de sus clientes, así como a la captación de profesionales que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante» por lo que «no resulta procedente entender que la prestación gratuita del servicio de asesoramiento a las entidades señaladas satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa»²³. Se trataría, por tanto, no de una donación en sentido civil. Se trataría, como hemos precisado en otro trabajo (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 80 y ss.) de que, conforme se advierte por el TS, cualquier gasto destinado a mejorar la percepción de la empresa está vinculado a optimizar la actividad y el resultado empresarial y, por consiguiente, son gastos en cumplimiento de los propios fines de la mercantil y no ajenos a ella.

En el autoconsumo de bienes de la LIVA, y a diferencia de lo que sucede en la regulación del artículo 12.3, no se recoge el concepto «para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional». El artículo 9.1.º b) de la LIVA califica como autoconsumo la «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo». Sin embargo, la Directiva del IVA 2006/122 sí precisa, como un elemento consustancial al autoconsumo, que tiene que ser para fines ajenos a la empresa. El artículo 16 de la Directiva dispone:

se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación **a fines ajenos a los de la propia empresa**, siempre que tal bien

²³ Contestaciones de la DGT de 26 de octubre de 2009 (Consulta núm. V2396/2009 –NFC036128–), de 10 de marzo de 2016 (Consulta núm. V0920/2016 –NFC059329–), de 6 de octubre de 2020 (Consulta núm. V3021/2020 –NFC078181–) y de 17 de mayo de 2021 (Consulta núm. V1443/2021 –NFC080123–). En el caso del ICAC (BOICAC núm. 105/2016, Consulta 2 –NFC058555–) y con relación a la colaboración gratuita de abogados de firmas jurídicas en determinados proyectos seleccionados por una fundación, se señala que en la firma de abogados «los costes incurridos en la prestación de los servicios se reconocerán en función de su naturaleza». Es decir, se registran como gastos jurídicos y no como donaciones o liberalidades. Se incide, por tanto, en el carácter de gasto vinculado a la actividad. En el mismo sentido *vide* Martín Dégano (2021, pp. 145-147).

o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

Y, desde esta perspectiva, sería aplicable la doctrina de la DGT sobre los servicios *pro bono* y la nueva doctrina del TS sobre el concepto de gasto correlacionado y la doctrina sobre la responsabilidad social empresarial. En efecto, y como señalábamos en otro lugar

La doctrina sentada por la STS de 30 de marzo de 2021 (recurso núm. 3454/2019) declara como gasto fiscalmente deducible cualquier *donación o liberalidad* dirigido a mejorar el resultado empresarial de manera indirecta y con efectos en el futuro, en tanto son donativos que si bien no persiguen una correlativa contraprestación su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial. El análisis tributario es necesario relacionarlo con el ámbito mercantil, para verificar si las empresas pueden incurrir en estas donaciones que de manera indirecta mejoren el resultado empresarial en el futuro (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 89 y 90).

Por tanto, cabría cuestionar, incluso, la existencia de autoconsumo en ciertos supuestos al estar vinculados a los propios fines de la empresa dentro de sus políticas de responsabilidad social empresarial. En efecto, si en lugar de enfocar el problema desde el punto de vista de que hay «stocks de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo... que de otra manera serían considerados residuos y destruidos», las empresas se acercarán desde un punto de vista de presentarse ante la sociedad y el mercado como una entidad que colabora con el interés general aportando bienes a entidades no lucrativas, habría que pensar, como ocurre con los servicios *pro bono*, si no nos encontramos ante un supuesto donde no hay autoconsumo y, por tanto, no se produce ningún coste fiscal.

5. El tipo cero o la exención con derecho a deducción en la Directiva del IVA; incumplimiento por la Ley de economía circular

El artículo 91.Cuatro de la LIVA incorpora un tipo cero que es lo que en la Directiva del IVA se reconoce como «exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes» (art. 98.2 Directiva 2006/112). El tipo cero no es sino el reconocimiento a no pagar el IVA por una operación sujeta pero, a su vez, poder deducirse el IVA soportado previo²⁴. El efecto final es que la operación no ha tributado en el

²⁴ Cómo señala la contestación de la DGT de 1 de febrero de 2023 (Consulta núm. V0111/2023 –NFC084386–), a propósito del tipo cero con carácter temporal a los productos básicos de alimentación que antes tributaban al 4 % (art. 72 RDL 20/2022),

IVA ni directa ni indirectamente (a través del IVA soportado no deducible que se incorpora en el precio). Se trata de una operación que queda ajena a cualquier imposición sobre el IVA. Así, mientras que la finalidad de las exenciones y de los tipos reducidos es que el precio pagado por el IVA se vea reducido parcialmente, en tanto el destinatario final solo tendrá que soportar el IVA incorporado al precio como coste (exención) o un tipo reducido, en el caso del tipo cero, el objetivo es que la operación quede al margen del IVA y no tribute por este impuesto. Pero, en todos los casos, la finalidad de estas reducciones en el IVA, totales o parciales, están orientadas a beneficiar al consumidor final y perseguir objetivos de interés general.

En el ámbito de las entidades no lucrativas, que realizan actividades gratuitas no sujetas o actividades exentas, el tipo cero era una aspiración que en España nunca tuvo acogimiento alguno por las autoridades²⁵. Pero aquí lo que se plantea es un tipo cero a las donaciones de productos a entidades no lucrativas. La Ley de economía circular es la primera norma que de manera definitiva incorpora el tipo cero a la Ley 37/1992. Hasta esta modificación, en España había un supuesto de tipo cero con carácter temporal y estaba vinculado a la situación de pandemia generada por la COVID-19. La Directiva 2020/2020 de modificación de la Directiva del IVA²⁶ introdujo el artículo 129 bis donde se regulaba que los «Estados miembros podrán aplicar una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas» tanto de «productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* de la COVID-19» como «de vacunas contra la COVID-19» y a «las prestaciones de servicios directamente relacionadas con tales productos». Pero era una medida temporal. La Directiva, en los considerandos, incidía en la necesidad de garantizar lo antes posible un acceso más asequible a las entregas de vacunas contra la COVID-19 y en que se trata de una medida temporal vinculada a las circunstancias excepcionales. En España, por su parte, se determinó que «se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias» referidas a cierto tipo de bienes siempre

la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento en los términos previstos en el Real Decreto-Ley 20/2022 no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación. Por tanto, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la sociedad consultante podrá efectuarse siempre que se cumplan los requisitos y limitaciones previstos por el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

²⁵ Remitimos a una monografía nuestra sobre el IVA en las entidades no lucrativas (Blázquez Lidoy, 2007). En 1998, Herrera Molina (1998, p. 473) advertía que el tipo cero tendría su fundamento en consideraciones de política social y evitar que el IVA soportado no deducido por las entidades no lucrativas se repercuta en un mayor precio a los consumidores finales. De esta manera, tendrían derecho a deducirse todos los IVA soportados y los beneficiados serían los destinatarios de las mercancías y servicios.

²⁶ Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el impuesto sobre el valor añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19.

que los «destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido». Posteriormente, también de forma temporal y extraordinaria, se aprobó para el periodo del 1 de enero de 2023 hasta el 30 de junio de 2023, sujetas a la evolución de la tasa interanual de la inflación subyacente, rebajar del 4 al 0 % el tipo impositivo del IVA que recae sobre los productos básicos de alimentación²⁷.

La modificación del artículo 91. Cuatro de la LIVA por la Ley de economía circular se aprobó en el Congreso el día 1 de abril de 2022 y se publicó en el BOE el día 8 de abril de 2022. Y, casi de manera simultánea, en el ámbito de la Unión Europea se publicaba la Directiva 2022/542, de 5 de abril de 2022, que modificaba los tipos de gravamen en la Directiva del IVA.

El nuevo artículo 98 de la Directiva 2006/112 del IVA determina que:

Además de los dos tipos reducidos mencionados en el apartado 1 del presente artículo, los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo del 5 % y **una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior** a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios enumeradas en un máximo de siete de los puntos del anexo III.

El tipo reducido inferior al mínimo del 5 % y la exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior solo podrán aplicarse a las entregas de bienes y prestaciones de servicios mencionadas en los puntos siguientes del anexo III:

- a) puntos 1 a 6 y 10 quater;
- b) cualquier otro punto del anexo III que se inscriba dentro las opciones que se establecen en el artículo 105 bis, apartado 1 (la negrita es mía).

²⁷ Artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. El artículo 72 establece:

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes 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 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.

Además, en su apartado 3 determina:

La reducción del tipo impositivo beneficiará íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, el importe de la reducción pueda 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, sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiciten los sectores afectados, por responsabilidad social.

La referencia al artículo 105 bis es una norma de excepción para aquellos Estados miembros que con fecha anterior a 1 de enero de 2021 concedían, por lo que a este trabajo afecta, exenciones con derecho a la deducción del IVA pagado en la fase anterior. Se trata de un precepto que no sería de aplicación al tipo cero regulado en el artículo 91. Cuatro de la LIVA, en tanto su aprobación y entrada en vigor fue en el año 2022 y, por tanto, posterior al umbral que la Directiva tolera. De esta manera, la aplicación del tipo cero está limitada al supuesto de los puntos «1 a 6 y 10 quater» del anexo III de la Directiva.

El anexo III de la Directiva enumera 29 puntos que no son sino una lista de determinados bienes y prestaciones de servicios que podrán tributar a tipos reducidos o la exención con derecho a la deducción del IVA. Se trata de una lista por naturaleza, en función de los caracteres objetivos de los bienes y servicios. Como señala, por todas, la Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2021 (asunto C-703/19 –NFJ081753–):

La finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2017, *Oxycure Belgium*, C573/15, EU:C:2017:189, apartado 22 y jurisprudencia citada)²⁸.

Los tipos reducidos se vinculan a determinados bienes y servicios particularmente necesarios para los beneficiarios y el interés general. Los Estados miembros tienen la facultad de «limitar su aplicación de manera selectiva a una parte de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de cada una de esas categorías, deben respetar el principio de neutralidad fiscal» con el límite de que «las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de manera diferente» (por todas Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19 –NFJ081753–).

²⁸ En la Sentencia del TS de 9 de enero de 2023 (rec. núm. 5314/2020 –NFJ088479–) y analizando si el tipo reducido del transporte de personas o viajeros alcanzaba al transporte de viajeros en globo aerostático, hace precisamente, referencia a la «Interpretación teleológica de la facultad de establecer tipos reducidos», en tanto la

finalidad de la facultad conferida a los Estados miembros de establecer tipos reducidos de IVA consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el impuesto, determinados bienes y servicios que se consideran particularmente necesarios... De esta manera, emerge un elemento teleológico a efectos puramente impositivos, que reconduce el gravamen de la actividad analizada al tipo general del IVA porque, por mucho que el vuelo en un globo aerostático, realizado con fines recreativos o turísticos, pueda considerarse como una actividad de transporte aéreo a otros efectos, no parece que, conforme a lo argumentado, el legislador de la Unión hubiera pretendido beneficiar a esta clase de actividades con un tipo reducido de IVA.

Pero, desde luego, no encontramos en el acervo comunitario ninguna cobertura para una norma como la introducida por la Ley de economía circular que aplica el tipo cero a todas «las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos... siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general...». El artículo 91.Cuatro no solo aplica el tipo cero a alguno de los bienes que están en puntos 1 a 6 y 10 quater del anexo III sino que lo extiende a todos los productos del anexo III y a todos los que no están en el anexo III. El legislador nacional convierte el tipo cero en una norma de carácter universal que afecta a la totalidad de las entregas de bienes. Sin límites ni discriminación. Se incurre, a nuestro parecer, en una vulneración de la Directiva 2006/112. Es más, no es tampoco conforme al artículo 98.2 de la Directiva del IVA, que solo permite aplicar a los tipos reducidos inferiores al 5 % y la exención con derecho a la deducción del IVA pagado en la fase anterior a «un máximo de siete puntos del anexo III», en tanto el artículo 91.Cuatro parece que agota por sí solo los 7 puntos, por lo que la redacción del artículo 91.Cuatro haría que el resto de los bienes a los que se les aplica el tipo del 4 % también estuviera en entredicho.

Pero se trata, además, de una aproximación incorrecta con relación a las técnicas permitidas para mitigar el impacto del IVA, ya sea parcialmente (mediante exenciones o tipos reducidos), ya sea totalmente (mediante la exención con derecho a la deducción). La aproximación de la Directiva es por la naturaleza de los bienes o servicios. Tal y como consta en el considerando (9) de la Directiva 2022/542 que modifica los tipos, «existe una serie de excepciones que permiten a determinados Estados miembros aplicar tipos más bajos. Dichos tipos más bajos se justifican por características geográficas específicas o por motivos sociales que redundan en beneficio del consumidor final o del interés general». Y aquí la aproximación no ha sido por el objeto sino por el sujeto y el tipo de operación (sin contraprestación). No ha sido por el tipo de bienes o servicios sino por naturaleza de la entidad que lo recibía.

La Directiva solo contempla una exención total para todas las entregas de bienes. Es para una circunstancia excepcional, las víctimas de las catástrofes (art. 101 bis Directiva 2006/112). El artículo 101 bis de la Directiva permite que un Estado miembro conceda una exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior con relación a la entrega interior de bienes, siempre que sea en las mismas condiciones que para la exención de las importaciones de bienes para las víctimas de catástrofes. Se trata de una norma de remisión a los artículos 51 a 57 de la Directiva 2009/132 y que en la norma española ha tenido reflejo en el artículo 46 de la LIVA²⁹. Tomando como referencia la ley interna, los requisitos de la exención son los

²⁹ Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.

siguientes³⁰. Requisito objetivo, se trata de una exención que por el objeto alcanza a todos los tipos de bienes, con la única excepción de los materiales de cualquier clase destinado a la reconstrucción de zonas siniestradas. Requisito subjetivo, los adquirentes son entidades públicas u organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico. Requisito finalista, el destino debe ser la **distribución gratuita a las víctimas de catástrofes** que afecten al territorio de aplicación del impuesto o bien **la cesión de uso gratuita a las víctimas** de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

Si se compara esta exención a la importación con la exención con derecho a deducción del IVA soportado del artículo 91.4 de la LIVA, podemos comprobar como los beneficios se condicionan a que la distribución sea gratuita y que se limite a un cierto colectivo como son las víctimas de catástrofes (situación excepcional y transitoria). En el artículo 91.4 de la LIVA, ni es necesario que la distribución a los destinatarios sea gratuita, ni existe limitación alguna con relación a los posibles destinatarios finales, ni se vincula a situaciones extraordinarias y temporales. Además, la Directiva establece ciertas garantías de control vinculados a los deberes contables³¹. Y, sobre todo, el artículo 101 bis, apartado 3, de la Directiva 2006/112 determina que si los bienes se utilizan con fines distintos «el uso de esos bienes

³⁰ La estructura y contenido de la ley interna y de la Directiva 2009/132 es prácticamente coincidente, aunque en la Directiva se establece un régimen más perfilado. El artículo 46 de la LIVA dispone que estarán exentas:

Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes de cualquier clase, efectuadas por Entidades públicas o por organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a los siguientes fines:

1.º La distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al territorio de aplicación del impuesto.

2.º La cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

Dos. Igualmente estarán exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas. Tres. Se excluirán de la exención establecida en el presente artículo los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Cuatro. La exención contemplada en este artículo quedará condicionada a la previa autorización de la Comisión de las Comunidades Europeas. No obstante, hasta que se conceda la mencionada autorización podrá realizarse la importación con suspensión provisional del pago del impuesto, si el importador presta garantía suficiente.

Cinco. En las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines que las condicionan, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres de esta Ley.

³¹ El artículo 45 de la Directiva 2009/132 dispone que «Solo se concederá la exención a las entidades cuya contabilidad permita a las autoridades competentes controlar sus operaciones y que ofrezcan todas las garantías estimadas como necesarias».

o servicios estará sujeto al IVA en las condiciones aplicables en el momento en que dejaron de cumplirse las condiciones para la exención».

Y, aunque sea en otro contexto, podemos también detenernos en la exención del IVA por importación de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos regulados en el artículo 44 de la LIVA y los artículos 43 a 47 de la Directiva 2009/132³². En este caso, como requisito subjetivo, los adquirentes tienen que ser entidades públicas u organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico. Como requisito objetivo, la ad-

³² Al igual que ocurre con la importación de bienes para catástrofes, el artículo 44 de la LIVA tiene una estructura muy similar a la de los artículos 43 a 47 de la Directiva 2009/132. El artículo 44 de la LIVA determina:

Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos.

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes, que se realicen por Entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico:

1.º Los bienes de primera necesidad, adquiridos a título gratuito, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas.

A estos efectos, se entiende por bienes de primera necesidad los que sean indispensables para la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir.

2.º Los bienes de cualquier clase que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o Entidades establecidas fuera de la Comunidad y destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas.

3.º Los materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos, a título gratuito, por personas o Entidades establecidas fuera de la Comunidad para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos organismos.

Dos. La exención no alcanza a los siguientes bienes:

- a) Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.
- b) El tabaco en rama o manufacturado.
- c) El café y el té.
- d) Los vehículos de motor distintos de las ambulancias.

Tres. Los bienes a que se refiere el apartado uno anterior no podrán ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los previstos en los números 1.º y 2.º de dicho apartado sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior o cuando los organismos a que se refiere este artículo dejasen de cumplir los requisitos que justificaron la aplicación de la exención, se exigirá el pago del impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

No obstante, los mencionados bienes podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos que cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

quisición tiene que ser «a título gratuito». Y con relación a los bienes, la norma distingue entre tres supuestos distintos. El primero, bienes de primera necesidad (tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir), para ser distribuidos **de manera gratuita a personas necesitadas**. El segundo, se trata de bienes, de cualquier tipo, para colectas de fondos organizadas en favor de personas necesitadas. Y, el tercero, materiales de equipamiento y de oficina para las necesidades de funcionamiento y de realización de los objetivos caritativos y filantrópicos. Y, en todo caso, hay ciertos bienes que en ningún caso pueden gozar de la exención (ciertos productos alcohólicos, tabaco, café, té, vehículos de motor distintos de las ambulancias).

Si comparamos la exención con derecho a deducción del IVA soportado del artículo 91.4 de la LIVA con el artículo 44, y especialmente con su apartado 1.º, podemos comprobar como en este último hay una limitación a los bienes de primera necesidad, y con la condición de que sean distribuidos de manera gratuita a los destinatarios finales.

En definitiva, la Directiva del IVA solo recoge un supuesto que permita la exención con derecho a la deducción de todos los productos que se entreguen a organismos de carácter caritativo o filantrópico: el de las entregas de bienes en beneficios de las víctimas de las catástrofes. Fuera de ese supuesto, el tipo cero solo puede aplicarse de manera selectiva a los productos enumerados en los puntos 1 a 6 y 10 quater del anexo III de la Directiva 2006/112. Y el artículo 91.Cuatro, al extender a todos los productos la exención con derecho a la deducción, entendemos que vulnera la Directiva del IVA.

Pero, al margen del incumplimiento, lo sorprendente de la regulación es la total falta de límites en el nuevo tipo cero. En los artículos 44 y 46 del IVA se establecen condiciones tales como que los destinatarios tienen que ser víctimas de catástrofes, que los bienes tienen que ser de primera necesidad, o que el destino final que vayan a dar a los bienes o su uso sea gratuito para los beneficiarios finales. O, incluso, hay bienes concretos sobre los que en ningún caso cabe la exención en la importación. La norma española obvia cualquier contorno, ni por objeto, ni por destinatario, ni se vincula a su gratuidad. Ni siquiera regula qué sucede en el caso de que no se cumplan las condiciones que se deberá tributar. Nos encontramos ante una regulación que va más allá de lo necesario y no es idónea para garantizar los objetivos que parece perseguir.

6. La regulación del tipo cero en el artículo 91.Cuatro de la LIVA

El tipo cero regulado en el artículo 91.Cuatro de la LIVA tiene tres requisitos. Uno, subjetivo, que el destinatario sea una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002. Otro, objetivo, que se donen bienes, de cualquier naturaleza. Y un tercero finalista, que la entidad no lucrativa destine los bienes recibidos a fines de interés general conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

6.1. El destinatario tiene que ser una entidad de la Ley 49/2002

El artículo 91.Cuatro de la LIVA determina que el destinatario del donativo tiene que ser una de las «entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo». Y en el artículo 2 de la Ley 49/2002 se identifica una serie de entidades (especialmente fundaciones y asociaciones de utilidad pública) siempre que «cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente», es decir, siempre que cumplan con los 10 requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002.

La referencia al artículo 2 de la Ley 49/2002 resulta, cuanto menos, extraña. La Ley 49/2002 tiene dos partes diferenciadas. Por un lado, el régimen del Título II, que regula el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. Por otro lado, el Título III, que regula los incentivos fiscales al mecenazgo y determina en su artículo 16 cuáles pueden ser las entidades beneficiarias del mecenazgo. Parece lógico, en virtud de cuál era la presunta finalidad de la reforma, que el artículo 91.Cuatro vinculara la aplicación del tipo cero a las entidades que sean beneficiarias de los incentivos fiscales del mecenazgo (art. 16 y disp. adic. de la Ley) en tanto son ellas las que tiene que aplicar a fines los productos recibidos³³. Sin embargo, el artículo 91.Cuatro limita la aplicación de la norma a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002, que es un precepto pensado para regular el régimen fiscal de cierto tipo de entidades no lucrativa (impuesto sobre sociedades y tributos locales). Y, en una interpretación literal, el texto legal dejaría fuera a entidades del artículo 16 de la Ley 49/2002, así como a otras instituciones cuyo régimen fiscal se encuentra regulado en las disposiciones adicionales (iglesia, Cruz Roja o las propias administraciones)³⁴.

³³ De hecho, el artículo 25.1 de la Ley 49/2002, que se refiere al IVA, sí remite al artículo 16 de la Ley 49/2002 («Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16...»).

³⁴ Lo que ponemos de manifiesto se puede ver en la disposición adicional tercera de la Ley 49/2002 (modificación del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). En la modificación de la letra A) del artículo 45.I se puede verificar como las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 no agotan a todos los sujetos que deben estar exentos.

Se modifica la letra A) del artículo 45.I del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado en los siguientes términos:

«I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) **El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales** y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

En la contestación de la DGT de 15 de julio de 2022 (Consulta núm. V1709/2022–NFC083560–) se analiza si una entidad de la Iglesia católica incluida en artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede puede aplicar el artículo 91.Cuatro y 79.Tres.3.^a según la redacción dada por la Ley de economía circular. La DGT mantiene que el acuerdo con la Santa Sede

reconoce la aplicación de los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario español prevé para las entidades sin fin de lucro. Por tanto, en atención al artículo 2 de la Ley 37/1992 y al artículo 96 de la Constitución española, a la entidad consultante le resultarán aplicables los beneficios fiscales reconocidos para las entidades sin fines lucrativos en la regla 3.^a, del apartado Tres del artículo 79 y en el apartado Cuatro del artículo 91 de la Ley 37/1992.

La forma de aproximarse de la DGT para extender el beneficio fiscal a la Iglesia católica presenta alguna duda, en tanto parece fundamentarse en que el beneficio fiscal de la reforma del IVA sería para la Iglesia católica, cuando, según la motivación de las enmiendas de la Ley de economía circular, el beneficio es para el donante y no para el donatario. Pero, además, no resulta fácil afirmar que una norma del IVA pueda suponer un beneficio fiscal a los efectos de los acuerdos con la Santa Sede³⁵.

A nadie se le escapa que dejar fuera del ámbito de aplicación del artículo 91.Cuatro y 78.Tres.3.^a de la LIVA a entidades como Cruz Roja Española y ONCE (disp. adic. quinta), la Iglesia católica y sus entidades (por ejemplo, Cáritas) o las propias instituciones públicas dedicadas a la asistencia social carece de lógica. La mención que hace la Ley a las

b) **Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002**, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) **La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.**

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) **La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.**

g) La Obra Pía de los Santos Lugares».

³⁵ Vide la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario.

entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 es, al menos a nuestro juicio, un defecto –otro más– de técnica legislativa. La cuestión es si nos encontramos ante un vacío legal, que no es posible integrar mediante analogía por estar proscrita legalmente (art. 14 LGT), o ante una cuestión de interpretación, donde se podría hacer una integración correctiva. Si tomamos como referencia, por ejemplo, el artículo 45.I.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, la respuesta solo podría ser que nos encontramos ante un vacío legal y que entidades como Cruz Roja, ONCE, la Iglesia católica y las Administraciones públicas se encuentran fuera del perímetro subjetivo.

Al margen de los problemas de derecho interno, cabría cuestionarse qué sucede cuando fueran entregas intracomunitarias destinadas a entidades no lucrativas de distintos países de la Unión Europea y que, por tanto, no estén dentro del artículo 2 de la Ley 49/2002. Los problemas que han surgido con relación al mecenazgo y las libertades comunitarias, que han sido objeto de distinta jurisprudencia del TJUE, entendemos que no alcanzan a los artículos 91.Cuatro y el artículo 79.Tres.3.^a de la LIVA³⁶. Si el destinatario de la entrega sin contraprestación no reside en España, la entrega estará exenta con derecho a la deducción del IVA soportado por ser una entrega intracomunitaria o una exportación. No habría, por tanto, cuestiones vinculadas a los tipos de gravamen ni de IVA devengado por autoconsumo.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 determina que «Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente». Ese artículo es el 3, donde se establecen diversos requisitos de acceso al régimen especial. Por su parte, el artículo 14.3 de la Ley 49/2002 dispone lo siguiente:

El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

El problema que existirá en el ámbito del IVA es qué sucede cuando una vez devengada y declarada la operación, se acredite que el destinatario no estaba acogido a la Ley 49/2002.

³⁶ Vide, por todos, Soto Bernabéu (2022, pp. 179 y ss.) y la jurisprudencia y doctrina que cita.

En teoría, si la comprobación se hace del sujeto pasivo del IVA, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no tendrá manera de acreditar si el destinatario cumplía efectivamente con los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002. Por el contrario, será cuando se compruebe o inspeccione a la propia entidad de la Ley 49/2002 cuando se determinará si la entidad ha cumplido de manera efectiva con ellos. En este caso, y una vez que haya un acto administrativo donde se acredite que en el instante del devengo de la operación en el IVA (puesta a disposición de los bienes) la entidad no estaba acogida a la Ley 49/2002, la aplicación del tipo cero habrá sido contraria a la Ley. En estas circunstancias, la AEAT podría regularizar al sujeto pasivo. Si la entidad no lucrativa no estuviera vinculada, no parece pudiera haber sanciones para el empresario por falta de culpabilidad. Ahora bien, ya sea través de la repercusión, sin que sea aplicable el límite de un año del artículo 88 de la LIVA, ya sea a través de la indemnización por daños y perjuicios civil, el sujeto pasivo podría repetir el importe íntegro exigido por todos los conceptos a la entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002, y siempre que no sea aplicable el instituto de la prescripción³⁷. Los problemas de hacer depender un beneficio fiscal de terceros son conocidos en el ámbito del mecenazgo de la Ley 49/2002 y es algo que está todavía pendiente de una solución compatible con el principio de seguridad jurídica para quien se aplica el beneficio fiscal³⁸.

6.2. Donación de bienes de cualquier naturaleza

La Ley de economía circular (Ley 7/2022) modificó la LIVA mediante su disposición final tercera, que lleva por rúbrica «Régimen fiscal de las **donaciones de productos**». El término «producto» es ajeno a la nomenclatura del IVA, que solo distingue entre entrega de bienes y prestaciones de servicios. El artículo 91.Cuatro aplica el tipo cero a «las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos». El artículo 91.Cuatro tiene un alcance universal con relación al objeto. Cualquier bien –lo que no sea una prestación de servicios en el IVA– podrá aplicar el tipo cero. Es indiferente que sea nuevo o usado. Es indiferente que sean existencias –productos del tráfico comercial del donante– o bienes que formen parte del

³⁷ Con relación a las deducciones por mecenazgo, la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 1975/2013 –NFI057155–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, determina:

en aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella.

Vide, para un análisis crítico sobre esta Resolución, el comentario del profesor Martín Dégano (2015a, pp. 153 y ss.).

³⁸ Vide Blázquez Lidoy (2015, pp. 209-2011) y Galindo Jiménez, Marín Gómez y González Martínez (2017, pp. 110 y ss.).

inmovilizado. Es indiferente que sean bienes corrientes o bienes de inversión a efectos del IVA. Es indiferente que tengan uso comercial o estén obsoletos. Es indiferente que estén próximos a su caducidad o que hayan perdido propiedades. Es indiferente que sean bienes de lujo, recreo o vehículos. Todo es indiferente. El tipo cero alcanza a todo tipo de bienes.

El alcance universal del tipo cero a todos los bienes presenta, al menos, tres problemas:

- a) El primero, y como ya indicamos en el apartado anterior, implica una vulneración de la Directiva del IVA.
- b) En segundo lugar, supone una contradicción entre el texto legal con el pretendido motivo de la reforma según los trámites legislativos. Lo que fundamenta las enmiendas de la reforma del IVA es solo una parte del alcance de la modificación. El nuevo régimen legal afecta a los residuos, a los bienes que se van a destruir, y alcanza a cualquier otro tipo de bien, con independencia de su estado, uso o valor. Se trata de un precepto que parece vulnerar el principio de proporcionalidad. Como señala el TJUE de manera reiterada (por todas, Sentencia de 30 de junio de 2022, asunto C-56/21 –NFJ086723–) para que la normativa de los Estados miembros respete el principio de proporcionalidad «una medida nacional debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo».
- c) Por último, abre una vía para incurrir en abusos de derechos. En efecto, cualquier fundación, dependiente o vinculada de una mercantil, podría lograr adquirir bienes sin IVA a través de la financiación de los fundadores o patronos. Por ejemplo, una fundación del artículo 2 de la Ley 49/2002 que necesitara comprar material de oficina por valor de 20.000 euros y no tuviera derecho a deducir el IVA. No es lo mismo que la mercantil le donara 20.000 euros para que la fundación adquiriera dichos bienes, en tanto tendría un coste adicional del 21 %, que fuera la mercantil la que primero adquiere dichos bienes, se dedujera el IVA bajo el argumento de que estaban afectos inicialmente a su actividad económica, y posteriormente se donaran³⁹. En dicho caso, el resultado final es que la fundación tendría los mismos bienes pero habiendo tenido un ahorro fiscal para el grupo del 21 % del IVA⁴⁰.

³⁹ En el caso de que los bienes se compraran por la mercantil para ser entregados directamente a la fundación, no operaría la norma de autoconsumo. Por el contrario, no sería deducible el IVA soportado por ser bienes «destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas» (art. 96.Uno.5 LIVA). Y al no haber IVA soportado en la adquisición, la posterior transmisión gratuita no daría lugar a una operación gravada a efectos del IVA ni habría que tributar por autoconsumo.

⁴⁰ E, incluso, podría afectar a los bienes inmuebles. En efecto, imaginemos que una fundación puede deducirse parcialmente el IVA. Si una mercantil adquiriera un inmueble y se dedujera el IVA, podría donar a la fundación el mismo a tipo cero si la fundación renunciara a la exención (porque cumpliera con los requisitos legales para dicha renuncia). De esta manera, y en el caso de que la mercantil estuviera en periodo de regularización de los bienes de inversión, no tendría que regularizar el IVA.

6.3. El concepto de donativo, las operaciones con precios simbólicos y los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002

El artículo 91. Cuatro aplica el tipo cero a «las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos». En un apartado previo de este trabajo ya mencionamos la disfunción que planteaba el término donativo con relación a la finalidad de la reforma. El término donación es, además, ajeno a la estructura del IVA. El artículo 4. Tres de la LIVA dispone que «La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular». El hecho de que en el concepto de donación sea necesario un ánimo de empobrecerse y un ánimo de enriquecer al tercero no debería afectar en el IVA, donde el único requisito es la ausencia de contraprestación.

En cualquier caso, un problema que se había planteado en el IVA era la asimilación del régimen jurídico de las operaciones gratuitas en el IVA a aquellas con precios simbólicos o irrisorios. La DGT viene manteniendo desde hace 20 años (por todas, contestación de 3 de junio de 2022, Consulta núm. V1242/2022 –NFC083181–) que con relación a las operaciones sin contraprestación

de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en Derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3 del Código Civil, debe llegarse a la lógica conclusión de que, en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto⁴¹.

La finalidad de esta doctrina, en el caso de cierto tipo de operaciones, era precisamente evitar que operara el régimen del IVA devengado en función de la contraprestación y se aplicara la normativa del autoconsumo⁴². Si nos encontramos en el régimen del artículo

⁴¹ Es una construcción que hemos criticado en otro trabajo (Blázquez Lidoy, 2022, p. 102) donde afirmábamos que la DGT

bajo el supuesto amparo de una «lógica conclusión», es recalificar una operación onerosa a gratuita por la desproporción. Dejando al margen la subjetividad de cuándo puede haber desproporción y cómo se puede probar, el análisis se hace sobre una premisa incorrecta; si se verifica que el contrato es oneroso (criterio cualitativo) la proporción (criterio cuantitativo) es indiferente. Es decir, solo hay que verificar si es oneroso. Sin embargo, la DGT entiende que el criterio cualitativo depende del cuantitativo, de tal manera que la onerosidad va a depender de la proporción (es lo que la DGT denomina como «lógica conclusión»).

⁴² El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación de la Ley

lo 91. Cuatro de la LIVA, la disquisición sobre si una operación con precio irrisorio es o no asimilable a una operación sin contraprestación deja de tener relevancia en tanto la asimilación a una entrega sin contraprestación llevaría a que se aplicara el denominado tipo cero.

La segunda de las cuestiones tiene que ver con los convenios de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002, que es una figura muy controvertida en cuanto a su naturaleza. El artículo 25.1 determina que nos encontramos ante un convenio de colaboración cuando

las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Y, en ese caso, la «difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios» a efectos del IVA.

A efectos de este trabajo, interesa solo el caso de que la ayuda económica que presta el colaborador sea en especie⁴³. Más en concreto, que el colaborador entregue bienes a una

49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. Una de las modificaciones más relevantes de la reforma es la introducción de un nuevo apartado 2 en el artículo 17 donde se determina que el hecho de que la entidad beneficiaria del mecenazgo realice contraprestaciones simbólicas en reconocimiento de la donación, no impedirá que la aportación del donante siga teniendo derecho a los beneficios fiscales. Y para determinar ese carácter simbólico se acuden a dos magnitudes objetivas; no puede superar el 15 % del valor del donativo y, además, debe ser inferior a 25.000 euros. El nuevo artículo 17.2 dispone lo siguiente:

También darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

⁴³ Como advierte el profesor Martín Dégano (2021, pp. 54-56) en su monografía sobre los convenios de colaboración empresarial, tanto la DGT como «la práctica totalidad de la doctrina que defiende que la ayuda económica pueda consistir en retribuciones en especie».

El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. Una de las modificaciones que se proponen es el reconocimiento expreso de que la colaboración pueda ser en especie. El artículo 25.1 precisa que la ayuda económica del colaborador puede ser «dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador...».

entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002 (todas las entidades del art. 2 están incluidas en el art. 16, pero no al revés) a cambio de la difusión. A nuestro juicio, y como hemos mantenido en otra publicación, con la última doctrina del TS y la jurisprudencia del TJUE solo caben dos interpretaciones sobre los convenios de colaboración del artículo 25 de la Ley 49/2002 (Blázquez Lidoy, 2022, pp. 109-113).

- a) Si la operación donde se difunde por escrito la participación del colaborador (art. 25 Ley 49/2002) es reconducible a una contraprestación onerosa bajo los parámetros de los criterios de interpretativos del IVA, la operación estará sujeta al IVA. En este caso, nos encontramos ante una operación onerosa donde la entidad no lucrativa presta un servicio de publicidad gravado y la mercantil entrega bienes. Al encontrarnos ante una entrega de bienes onerosa, no sería aplicable ni el artículo 91.Cuatro ni el artículo 79.Tres.3.^a. El problema estaría en cómo se valora la entrega de los bienes y la publicidad recibida (art. 79.Uno LIVA).
- b) Si una operación donde se difunde por escrito la participación del colaborador (art. 25 Ley 49/2002) fuera reconducible a ausencia de contraprestación en el IVA, la operación de difusión no estaría sujeta al IVA⁴⁴. A su vez, la entrega de bienes del colaborador a la entidad no lucrativa sería reconducible a entregas de bienes sin contraprestación y, por tanto, serían plenamente aplicables tanto el artículo 91.Cuatro como el artículo 79.Tres.3.^a, párrafo 2.º, a dicha entrega.

6.4. El destino de los bienes a fines de interés general

El tipo cero se aplica siempre que los bienes «se destinen» por las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 a «los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley». No se exige que las entidades no lucrativas tengan, a su vez, que transmitir gratuitamente a los terceros, a diferencia de lo que acontece en los artículos 44 y 46 que regula las importaciones de bienes, donde es requisito para la exención que sean «distribuidos gratuitamente a personas necesitadas» o «víctimas de catástrofes». Y, en este sentido, en el considerando 19 de la Directiva

⁴⁴ Martín Dégano (2021, pp. 75 y ss.) mantiene que en los convenios de colaboración estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa. Es modal porque es una donación con destino: la ayuda económica está afecta a un proyecto o actividad concreta. Es, también, onerosa porque se impone al beneficiario la carga de difundir la colaboración. No obstante, el carácter oneroso dependerá de la dimensión patrimonial del modo o carga. Si el empobrecimiento de la entidad no lucrativa por cumplir con el modo es inexistente o insignificante seguirá siendo una donación modal con dos cargas (destinar la ayuda al proyecto y difundirla). Si, por el contrario, el cumplimiento de la carga supone un cierto esfuerzo económico será onerosa pues el enriquecimiento para la entidad no lucrativa será menor (art. 619 Código Civil).

2022/542, que modifica la Directiva del IVA en lo que respectaba a los tipos de gravamen, se establece:

[a] fin de ofrecer seguridad jurídica, es necesario aclarar que en el caso de las **organizaciones dedicadas al bienestar social** lo que debe tenerse en cuenta a la hora de evaluar los requisitos para la aplicación de un tipo reducido **es la actividad y los objetivos generales de la organización en su conjunto**, independientemente del beneficiario último de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

El único requisito legal es que destinen a los fines del artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Esa afectación a los fines de interés general no se exige que sea de carácter directa o indirecta⁴⁵. No se limitan a ciertos supuestos vinculados a situaciones de crisis o catástrofes⁴⁶. No se exige que los bienes sean entregados a los destinatarios finales y los bienes podrían integrarse en la actividad productiva de la entidad no lucrativa. Y en el caso de que los bienes sean entregados a los beneficiarios últimos, tampoco se requiere que esta entrega sea gratuita. Lo único necesario que sea un destino real a fines. Es decir, mientras el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 exige que las entidades no lucrativas «persigan fines de interés general», en abstracto, el artículo 91. Cuatro exige una afección real y concreta para los bienes sujetos al tipo cero.

El destino a fines ha sido, y es, una cuestión controvertida en la Ley 49/2002. Después de una interpretación inicial de la DGT y del TEAC donde se sostenía que las fundaciones debían perseguir los fines «de forma directa» y que no cumplieran con este requisito aquellas entidades «que destinen sus rentas a financiar a otras entidades de este tipo, persiguiendo

⁴⁵ Como advierte Longás Lafuente (2023, p. 35), tampoco se determina por 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.

⁴⁶ Aunque sea a otros efectos, se puede hacer mención de la Ley 1/2023, de Cooperación para el Desarrollo Sostenible y la Solidaridad Global, donde se acuña el concepto de «acción humanitaria» (art. 13) y se define como

el conjunto de acciones orientadas a proteger y salvar vidas, prevenir y aliviar el sufrimiento humano, atender las necesidades básicas e inmediatas, y proteger los derechos y la dignidad de las personas afectadas por crisis de origen físico-natural o climático o provocadas por la acción humana, sean momentáneas o prolongadas en el tiempo, y de aquellas que padecen las consecuencias de la violencia generalizada y los conflictos armados, incluyendo los desplazamientos forzados de población, con un enfoque de reducción de la vulnerabilidad y fortalecimiento de capacidades. Incluye acciones de prevención y preparación ante desastres, respuesta a emergencias, atención a crisis complejas, crónicas y recurrentes, la recuperación temprana y la protección de las personas en situación de especial vulnerabilidad.

dichos fines de forma indirecta», la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 –NFJ060014–) tuvo que venir a precisar que

la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora⁴⁷.

Y el TEAC, en Resolución de 8 de septiembre de 2016 (RG 769/2015 –NFJ063850–), reproduce los fundamentos de la AN y entiende que «A la luz de los argumentos expuestos en esta sentencia, que compartimos, este TEAC cambia su criterio, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta».

Pero la DGT no ha decaído en su intento de perfilar cuándo se cumplen los requisitos de interés general. Y en sus contestaciones posteriores desde 2016 establece cuáles son las nuevas condiciones. Por todas, en la contestación de 5 de octubre de 2021 (Consulta núm. V2501/2021 –NFC081207–) se señala que:

el artículo 3.1.º de la Ley 49/2002 exige la persecución de fines de interés general sin contemplar expresamente si esta persecución debe ser directa o puede realizarse de manera indirecta. A su vez, el artículo 3.2.º de la citada Ley exige destinar al menos el 70 % de los ingresos y rentas de la fundación a la persecución de fines de interés general. En virtud de lo anterior, este Centro Directivo considera que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial **quien realice, directamente, las actividades de interés general**.

No obstante, este criterio debe matizarse en el supuesto en el que la fundación no realice directamente la actividad fundacional **sino de forma indirecta**, pero se cumplan simultáneamente dos circunstancias: (i) **que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que igualmente les resulte de aplicación la Ley 49/2002** y, (ii) que la primera no efectúe una mera traslación de fondos a estas segundas, **sino que lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados**.

Por tanto, aun cuando la fundación consultante no destinara sus fondos de forma directa a la realización de actividades que persiguen fines de interés general, se consideraría que se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, mediante el destino de los fondos a otras entidades que también se encuentren acogidas a

⁴⁷ Vide el análisis que hace de dicha sentencia Martín Dégano (2015b, pp. 139 y ss.).

lo previsto en la Ley 49/2002, y siempre que se efectúe una labor de seguimiento y control activo en los proyectos seleccionados.

Este criterio, que hay que enmarcar en una interpretación de la norma que, a nuestro juicio, va más allá de lo permitido, presenta un problema fundamental cuando nos encontramos ante la modificación de la LIVA por la Ley de economía circular⁴⁸. Tengamos en consideración cuál era la finalidad inicial de la norma, vinculada en muchos casos a alimentos a los que se podía dar un destino para personas necesitadas en lugar de proceder a su destrucción. En este caso, si la entidad no lucrativa receptora de los alimentos procediera a distribuirlos, a su vez, a bancos de alimentos, a asociaciones, colegios, etc., que no estén acogidas a la Ley 49/2002 pero que sí tengan destinatarios finales con necesidades sociales, la doctrina de la DGT haría que a esos bienes no se les pudiera aplicar el tipo cero del IVA. Es más, entendemos que sería posible mantener que la doctrina de la DGT con relación al alcance del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 se limita a una cuestión genérica, vinculada al concepto de entidades no lucrativas que persigan fines de interés general, pero no alcanzaría al supuesto del artículo 91. Cuatro de la LIVA, donde la aproximación debería ser concreta, de tal manera que sí estaría incluido un destino concreto sea para otros tipos de entidades siempre que se acredite que se cumplen de manera efectiva fines de interés general.

En cualquier caso, la aplicación del tipo cero por el transmitente se trata de un requisito que depende de un tercero. De esta manera, será necesario que, al menos, exista una declaración responsable de la entidad de la Ley 49/2002 donde se plasme el compromiso de destinar los bienes concretos adquiridos a actividades de interés general. E, incluso, sería proporcionado exigir que se identificase cuál va a ser el destino concreto que se va a dar a los bienes recibidos a los efectos de asegurar la procedencia de la exención con derecho a la deducción del IVA soportado. Y si el empresario necesitara plena seguridad jurídica, podría incluso exigir a la entidad no lucrativa un documento donde se comprometiera a cumplir las dos condiciones impuestas por la última doctrina de la DGT con relación al artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

Por otro lado, cabe plantearse qué sucede si la entidad no lucrativa no destina, de manera efectiva, el bien a los fines de interés general. Anteriormente mencionábamos la exen-

⁴⁸ El 8 de mayo de 2023 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso) la aprobación por la Comisión con competencia Legislativa Plena la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (122/000117). A fecha de publicación de este estudio está pendiente de tramitación en el Senado. Una de las modificaciones que se introduce es la incorporación del término «indirecto» en la realización de fines (art. 3.2). La nueva redacción establece «Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de las siguientes rentas e ingresos». Como puede comprobarse, se incluye el término indirecto sin ninguna condición o requisito, por lo que, de aprobarse así, entendemos que la actual doctrina de la DGT tampoco se podría mantener con el nuevo texto legal.

ción con derecho a la devolución del IVA del artículo 101 bis de la Directiva 2006/112. En su apartado 3 se determina

Cuando los bienes o servicios adquiridos por las organizaciones que se benefician de la exención establecida en el apartado 1 del presente **artículo se utilicen con fines distintos** de los previstos en título VIII, capítulo 4, de la Directiva 2009/132/CE, el **uso de esos bienes o servicios estará sujeto al IVA en las condiciones aplicables en el momento en que dejaron de cumplirse las condiciones para la exención.**

Es decir, en caso de incumplimiento de destino a fines, deberían estar sometidos al IVA. El problema técnico es cómo se sujeta esa operación al IVA en un momento posterior. Y, precisamente, en la Directiva 2009/132, donde se regulan las exenciones para importaciones en el caso de bienes importados en beneficio de las víctimas de las catástrofes y de bienes importados para la realización de objetivos generales se establecen cláusulas de regularización en el caso de incumplimiento del destino (arts. 47 y 57). Así, el artículo 57 de la Directiva 2009/132 determina lo siguiente:

1. Las entidades indicadas en el artículo 51 que no reúnan las condiciones precisas para beneficiarse de la exención, o que tengan intención de utilizar los bienes admitidos con exención con fines distintos de los previstos en el citado artículo, estarán obligadas a informar de ello a las autoridades competentes.
2. En el caso de los bienes que sigan en posesión de las entidades que dejen de cumplir las condiciones precisas para beneficiarse de la exención, cuando tales bienes sean cedidos a una entidad con derecho a beneficiarse de la exención en aplicación del presente capítulo o, en su caso a una entidad con derecho a beneficiarse de la exención en aplicación del artículo 43, la exención seguirá vigente siempre que dichas entidades utilicen los bienes de que se trate con fines que den derecho a la concesión de tales exenciones. **En los demás casos, dichos bienes estarán sometidos a la aplicación del IVA a la importación que les sea propio, según el tipo en vigor en la fecha en que dichas condiciones dejen de ser cumplidas, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes y el valor reconocidos a admitidos en tal fecha por las autoridades competentes.**
3. **Los bienes utilizados por la entidad beneficiaria de la exención para fines diferentes de los previstos en el presente capítulo estarán sujetos a la aplicación del IVA** a la importación correspondiente, según el tipo en vigor en la fecha en la que sean utilizados para otro fin, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes y el valor reconocidos a admitidos en tal fecha por las autoridades competentes.

En España, y para la aplicación del tipo cero del IVA, no existe ninguna norma parecida. Y nos encontramos ante un régimen donde el tipo cero depende del destinatario, pero es el

transmitente quien es el sujeto pasivo del IVA⁴⁹. La única actuación que podría aplicarse a la entidad no lucrativa sería de carácter sancionador. El artículo 170.Dos.2 de la LIVA dispone que constituye una infracción «La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas» siendo la sanción «multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido» (art. 171. Uno.2.º). Como hemos advertido anteriormente, el IVA devengado por autoconsumo es repercutible a los destinatarios, por lo que el artículo 170.Dos.2 de la LIVA sería aplicable a las entidades adquirentes de los bienes.

Quizás lo más lógico fuera establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo, a los efectos de que el incumplimiento del destino a fines o de los requisitos de la Ley 49/2002 recayera sobre la entidad no lucrativa y, en su caso, pudiera exigirse el IVA devengado y la sanción. Pero no parece posible con la Directiva 2006/112 (arts. 199 y ss.). En cualquier caso, el sistema actual está diseñado sobre el sujeto pasivo, de tal manera que será muy complejo controlar que el tipo cero se aplica de manera correcta. El sujeto pasivo solo tendrá a su disposición el certificado de que el destinatario está en la Ley 49/2002 y, en su caso, una declaración responsable de que se va a aplicar a los fines. Y con esos datos, lo normal sería que la AEAT reconozca la procedencia del tipo cero para el sujeto pasivo.

6.5. Los principios de neutralidad y de proporcionalidad

Nos resta, por último, analizar si el hecho de que el adquirente esté limitado a las entidades sin ánimo de lucro del artículo 2 de la Ley 49/2002 podría vulnerar el principio de neutralidad en tanto se restringe a un tipo de destinatario⁵⁰. Como hemos advertido anteriormente, la regulación de los tipos reducidos debe respetar el principio de neutralidad y, en consecuencia, «las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de manera diferente» (por todas, Sentencia del TJUE de 22

⁴⁹ El artículo 87.Uno de la LIVA regula un supuesto de responsabilidad solidaria para «los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto», pero no resuelve el problema que planteamos.

⁵⁰ La Sentencia del TS 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) analizó el artículo 25 de la LIVA y los convenios de colaboración, donde los destinatarios tienen que ser entidades del artículo 16 de la Ley 49/2002. El fundamento de partida del TS es desvincular el régimen del IVA y el de los convenios de colaboración empresarial. Mantiene el TS que «el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan» y que la «Ley 49/2002 no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir cuando menos, con relación a este caso un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA». Véase el comentario sobre esta sentencia de Martín Dégano (2022, pp. 51 y ss.).

de abril de 2021, asunto C-703/19 –NFJ081753–). En esta aproximación, el problema pasa por examinar si existe discriminación por el hecho de que el destinatario esté limitado a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 y, sin embargo, no pueda aplicarse el tipo cero si el destinatario fuera un establecimiento de carácter social del artículo 20.Tres de la LIVA no acogido a dicha norma⁵¹. A nuestro juicio, el hecho de limitarse solo a entidades de la Ley 49/2002 se justifica por los requisitos materiales y formales a los que están sometidos, de tal manera que trata de limitarse la aplicación al tipo cero en función de ciertos destinatarios. Se trata de una medida proporcionada. A lo anterior hay que añadir que es dudoso que cuando lo que se regula son entregas sin contraprestación, se pueda hablar de mercancías que compiten entre sí en el mercado.

6.6. ¿Se declaran en el modelo 347 las entregas sujetas al tipo cero?

La terminología empleada por los legisladores, cuando no es plenamente coherente con el resto del sistema jurídico, plantea problemas de integración sistemática. El artículo 91.Cuatro de la LIVA incorpora como tipo cero lo que en la Directiva del IVA se reconoce como «exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes» (art. 98.2 Directiva 2006/112).

La diferencia terminológica se debe a la propia estructura de la LIVA, en tanto emplea como nomenclatura el concepto de operaciones exentas que no dan derecho a la deducción (art. 20 LIVA) y el de las «operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado» que sí dan derecho a la deducción con arreglo al artículo 94.Uno.1.º c) de la LIVA. Por su parte, en el apartado a) del artículo 91.Uno.1.º se reconoce el derecho a deducir el IVA en las «a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido», que es donde estaría incardinado el tipo cero⁵².

⁵¹ En la normativa IVA hay otros preceptos que hacen referencia a las entidades no lucrativas, aunque de una manera poco sistemática. El artículo 20.Tres regula los establecimientos de carácter social, con relación a las exenciones de los artículos 20.Uno.8 (asistencia social), 20.Uno.13 (actividades deportivas) y 20.Uno.14 (actividades culturales). El artículo 21.4 recoge «entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas». Los artículos 44 y 46 identifican a los «organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico».

⁵² En la prorrata, por el contrario, no se hace mención de operaciones exentas, sino que se utiliza el concepto que originen o no «el derecho a deducir» para incluirse en el numerador o en el denominador (art. 104.Dos).

En el modelo 347, de declaración anual de operaciones con terceras personas, no se declaran «Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o **exentas** del Impuesto sobre el Valor Añadido» (art. 33.2 c) RD 1065/2007). Si limitamos el concepto de operaciones exentas a aquellas que no dan derecho a la deducción del IVA (art. 20), las operaciones por tipo cero sí habría que declararlas, siempre que la base no fuera cero a su vez. Y es, precisamente, la interpretación que mantiene la DGT, al señalar en su contestación de DGT de 1 de febrero de 2023 (Consulta núm. V0111/2023 –NFC084386–), a propósito del tipo cero con carácter temporal a los productos básicos de alimentación que antes tributaban al 4 % (art. 72 RDL 20/2022), que estas entregas «tendrán la consideración de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, que otorgan pleno derecho a la deducción»⁵³.

7. La regulación de la base cero en el artículo 79.Tres.3.^a de la LIVA

La Directiva 2006/112 determina en su artículo 74 que la base imponible del autoconsumo de las entregas de bienes «estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

El artículo 79.Tres de la LIVA, por referencia al artículo 9, se refiere a las entregas de bienes sin contraprestación. Y establecía, antes de la reforma, tres criterios distintos:

- 1.^a Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos [...]
- 2.^a Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.
- 3.^a No obstante, **si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones** como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, en-

⁵³ Con relación a las entidades no lucrativas que adquieren los bienes, *vide* la contestación de la DGT de 25 de mayo de 2015 (Consulta núm. V1578/2015 –NFC055129–). Con relación al autoconsumo externo, *vide* la contestación del programa INFORMIA (124078) donde afirma que «los autoconsumos externos (operaciones gratuitas con terceras personas) deben declararse si están sujetas y no exentas en el IVA. No deben declararse cuando no están sujetas o están exentas del IVA».

vilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base **imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.**

La Ley de economía circular introduce un nuevo párrafo dentro de la regla 3.^a con la siguiente redacción:

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.^a precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres 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, 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.

La regla 3.^a del artículo 79.Tres de la LIVA, que es objeto de ampliación por la Ley 7/2022, es una norma de difícil aplicación. Ruiz de Velasco Punín (2012, pp. 303-305) parte de la base que se trata de una regla que no es «del todo clara ni mucho menos inequívoca». La norma alude al «valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega» y cabrían, señala esta autora citando distintos autores, dos interpretaciones. La primera, que se refiere al valor de mercado en el momento de la entrega, ya sea este mayor o menor al de adquisición o producción. La segunda, que «se trata de una actualización de los valores de coste de las reglas 1.^a y 2.^a, pero sin llegar al valor de mercado». Es decir, que al ser el precio de compra o coste un precio «histórico», debe tenerse en consideración el coste en el momento del autoconsumo, pero sin tener en consideración el margen comercial, pues trata de valores de adquisición o coste y no de venta. Esta autora entiende que esta interpretación es la más respetuosa con la Directiva, pues esta no emplea en ningún momento el término «valor de mercado». En el mismo sentido, Longás Lafuente (2019, p. 847) advierte que este apartado regula el supuesto donde hay alteraciones de los bienes y que el precepto «no alude al valor de mercado» por lo que no se puede identificar «sin más esta regla con la fijación del valor de mercado del bien en el momento de su entrega»⁵⁴.

Con relación a la modificación de la regla 3.^a del artículo 79.Tres es necesario hacer las siguientes precisiones:

- a) El segundo párrafo del artículo 79.Tres.3.^a no recoge, de una manera más correcta técnicamente, el concepto «donación» o «donativo», sino que se refiere a

⁵⁴ Señala este autor en otra publicación (Longás Lafuente, 2023, p. 32) que la Administración interpreta habitualmente este concepto como el valor de mercado del bien en el momento en que se realiza el hecho imponible del autoconsumo.

bienes adquiridos sin contraprestación por las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002. Es más, el precepto hace mención del término «adquisición», enfocando la transacción desde el punto de vista del adquirente⁵⁵.

- b) Con relación a los bienes, y tal como sucedía en el artículo 91. Cuatro, no se distinguen por naturaleza y su alcance es universal. Da igual qué tipo de bienes sean: existencias, inmovilizados, bienes de ocio, consumibles, con fecha de caducidad, no perecederos. Todo está incluido.
- c) La aplicación de la base cero se limita a todos los bienes que estén dentro de lo «dispuesto en la regla 3.^a». Su alcance parece limitarse a aquellos bienes que hubiesen experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa y no alcanzaría a los supuestos de las reglas 1.^a y 2.^a. No estarían incluidos aquellos bienes que no hubieran sufrido alteración alguna en su valor. De esta manera nos encontramos ante un doble régimen en función, exclusivamente, de si el bien ha sufrido una alteración. Si la ha sufrido, su valor será cero. Si no, el precio de adquisición o el coste de producción. Y el único criterio es la alteración de valor, que es un concepto ciertamente flexible.
- d) En la modificación introducida por la LIVA se hace referencia a que «se presumirá que ha tenido un **deterioro total**» en la base imponible siempre que el destinatario del bien sea una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002 y se destine a fines de interés general. La mención de «deterioro total» puede tener dos interpretaciones. La primera, que se vincula, exclusivamente, al término «deterioro» del primer párrafo del artículo 79. Tres. Es decir, que cuando se hace referencia a la alteración de valor «consecuencia de su utilización, **deterioro**, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa», la posibilidad de aplicar el «deterioro total» se limita, en exclusiva, a los bienes que previamente hayan sufrido un deterioro. Es decir, no se aplicaría a los bienes que hayan sido utilizados ni a los que hayan sufrido «revalorización». La segunda interpretación es que alcanza a todos los bienes, estén o no deteriorados, pero que hayan sufrido una alteración de valor o, incluso, se hayan revalorizado⁵⁶. A nuestro juicio, ninguna de las dos interpretaciones es respetuosa con la Directiva. La redacción interna va mucho más allá de lo que permite el artículo 74 de la Directiva 2006/112, que se limita a señalar que la base imponible será el precio de compra o coste «en el momento en que las operaciones se realicen». La Directiva no parece dar

⁵⁵ Longás Lafuente (2023, p. 34) entiende que «no es adquirir el término adecuado para aludir a este supuesto».

⁵⁶ Longás Lafuente (2023, p. 34) afirma:

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 cero euros.

cobertura al legislador nacional para implementar una medida como la establecida por la Ley 7/2022. Ahora bien, la primera de las interpretaciones, en tanto más limitada y proporcionada, supondría una vulneración menor de la Directiva y, por tanto, sería más aceptable.

Por tanto, entendemos que la aplicación del deterioro total (base cero) solo es posible en el caso de bienes que hayan sufrido un deterioro. Un problema adicional sería determinar cuándo hay un deterioro y si dicho término incluye, también, la obsolescencia y el envilecimiento. A estos efectos, es necesario reparar en que la redacción de la regla especial de valoración de los autoconsumos en el caso de que haya habido alteración en su valor estaba ya en la LIVA de 1985. Es decir, los conceptos que se empleaban estaban incardinados en el régimen vigente de aquella época (interpretación con arreglo a los antecedentes históricos –art. 3.1 CC–). El artículo 50 del derogado Real Decreto 2631/1982 (Reglamento del impuesto sobre sociedades) establecía:

Las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el **envilecimiento** en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de bienes o derechos no computados como amortización serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el periodo impositivo.

Y en su artículo 76.3 se determinaba lo siguiente:

En los casos en que al cierre del ejercicio el valor de mercado de determinadas existencias resultase inferior, por **deterioro, envilecimiento** o baja en su cotización en el mercado, al coste medio o precio de adquisición podrá dotarse una provisión por depreciación de existencias que figurará en el balance con carácter compensador.

- e) La redacción del párrafo segundo hace mención de que «se **presumirá** que ha tenido lugar un deterioro total» si la entrega de contraprestación es a una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002 que destine estos a fines de interés general⁵⁷. El término «presunción», técnicamente hablando, es un concepto que habría que incardinar en el ámbito de la prueba. Es más, se trataría de una presunción que admitiría la prueba en contrario (art. 108.1 LGT). Si la aplicación de la base cero en el caso de autoconsumo se hubiera configurado como una presunción que permi-

⁵⁷ El artículo 18.3.Tercera de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinaba:

No obstante, si el valor de adquisición en el mercado de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor que corresponda en el momento en que se efectúe la entrega.

te prueba en contrario, nos encontraríamos ante una norma que quedaría, prácticamente, vaciada de contenido y que generaría una gran inseguridad jurídica. A la AEAT le bastaría con acreditar que los bienes entregados gratuitamente tienen cualquier valor, para enervar la presunción y que tuviera que aplicarse la regla general. Ahora bien, en este caso, los reparos de vulneración de la Directiva se verían mitigados, en tanto nos encontramos ante una norma de carácter probatorio.

La otra interpretación posible es que nos encontremos ante una norma de calificación⁵⁸. Donde se escribe «presunción» cabe entender que es una norma de aplicación obligatoria, al margen del derecho probatorio. Es decir, con independencia de cuál sea el valor en el momento de la entrega, se entenderá que es cero si el destinatario es una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002 que destina a fines los bienes recibidos. A favor de esta interpretación estaría una interpretación sistemática con el artículo 91.Cuatro, donde se regula el tipo cero no como una presunción sino como una norma de calificación. Y también a favor de esta interpretación está el hecho de que la norma de presunción limitaría la aplicación de la base cero a supuestos marginales.

- f) Por último, y para las cuestiones sobre el destinatario de las operaciones, entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 y las relacionadas con el destino de los bienes, remitimos al examen que hemos realizado de esta cuestión al analizar el tipo cero del artículo 91.Cuatro de la LIVA.

7.1. Conflicto normativo en el caso de operaciones vinculadas

El artículo 79.Cinco de la LIVA dispone «Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado». Y la letra d) de dicho precepto dispone que se considera que hay vinculación

En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2.º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo 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.

⁵⁸ Señala el TS:

la expresión *iuris et de iure*, como enseña la doctrina clásica, se contiene los rasgos delimitadores de este tipo de presunciones, por un lado deben ser introducidas por el Derecho y le otorga tal fuerza la ley que procura la resolución del asunto en que concurre. En definitiva, las presunciones *iuris et de iure* deben venir contempladas en una ley, son presunciones legales impuestas e imperativas (Sentencia de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 7371/2019 –NFJ085318–).

En el caso de que el sujeto pasivo del IVA y la entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002 estén vinculadas se produce el solapamiento de dos normas distintas. Por un lado, la norma de autoconsumo del artículo 79.Tres.3.^a, que exige valorar por cero. Por otro, la norma de operaciones vinculadas (art. 79.Cinco), que insta a valorar por mercado. Se produce un concurso de normas sobre el mismo supuesto de hecho, siendo la solución de ambas distintas. En este caso, debe operar la norma específica de autoconsumo, como norma especial pensada, además, para un tipo de operaciones determinadas y reconocidas en la Directiva; donde no existe onerosidad opera la norma del autoconsumo y deben valorarse conforme a lo dispuesto en el artículo 79.Tres.3.^a de la LIVA⁵⁹.

8. Base «cero» por tipo «cero» es igual a «cero»

El artículo 55 de la LGT dispone que «El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra». Una regla matemática básica es que cualquier cantidad que se multiplique por «cero» da como resultado «cero». Por tanto, para que el resultado sea cero, no es necesario que base y tipo sean, a la vez, cero. Es suficiente con que una de las dos magnitudes sea cero. Las presuntas finalidades pretendidas por el legislador se podrían obtener actuando sobre uno solo de los elementos (eliminación del coste fiscal, reducción de residuos, protección de los desfavorecidos). Bajo la anterior aproximación, la pregunta es si era necesario introducir tanto la base como el tipo cero o si era suficiente uno de los dos.

Como hemos advertido, el legislador, a la hora de exponer sus motivos, no se ha parado a distinguir entre base y tipo. El mismo razonamiento era válido para avalar la modificación de una y de otro. Pero base y tipo no son lo mismo. Y menos en el IVA, donde el tipo cero se configura como una medida para evitar los efectos de las exenciones en la deducción del

⁵⁹ El TJUE afirma en su Sentencia de 9 de junio de 2011 (asunto C-285/10 –NFIJ042807–):

No obstante, en la medida en que las operaciones en las que se ha convenido un precio notablemente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, no dejan de ser operaciones a título oneroso en las que se ha recibido realmente una contraprestación que puede servir de base para la imposición, el principio de igualdad de trato, por sí solo, no puede exigir que se les apliquen las reglas de determinación de la base imponible previstas para las operaciones realizadas a título gratuito y destinadas a estimar tal base imponible, a falta de contraprestación real, conforme a criterios objetivos, **al no ser comparables ambos tipos de operaciones.**

Longás Lafuente (2023, p. 34) advierte que el carácter de regla especial de la norma de autoconsumo prima sobre el apartado 79.Cinco de la LIVA

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.

IVA soportado. La modificación del artículo 91.Cuatro alcanza a todo tipo de bienes entregados sin contraprestación a entidades de la Ley 49/2002. De hecho, la modificación del tipo cero es comprensiva de todos los supuestos de la base cero, por lo que aplicando la regla matemática de que cualquier magnitud multiplicada por «cero» es «cero», no parecería necesaria la reforma del artículo 79.Tres.3.^a de la LIVA. Este último precepto, por el contrario, tiene un ámbito de aplicación menor y no alcanza a todos los bienes entregados, sino solo a aquellos que hayan sufrido «alteraciones» en su valor. No alcanzan, por tanto, a los bienes que no hayan sufrido alteraciones. Es más, a nuestro juicio, se limita solo a bienes que han sufrido deterioro. Y, por último, el artículo 91.Cuatro es una norma imperativa mientras que el artículo 79.Tres.3.^a hace mención de la expresión «se presumirá».

Por tanto, una vez instaurado el tipo de gravamen cero, no parecería necesario, en consecuencia, modificar también la base. Este planteamiento obviaría que la base imponible se toma en consideración a otros efectos del IVA al margen del tipo de gravamen, como ocurre con la prorrata, pero no parece que haya sido una cuestión que haya estado presente en la redacción de las enmiendas⁶⁰. En definitiva, no atisbábamos la razón de por qué si se ha instaurado un tipo cero con el alcance del artículo 91.Cuatro, era necesario incluir una base cero en el artículo 79.Tres.3.^a.

9. Los límites de la DGT para mitigar los efectos de esta norma

La regulación del tipo cero y la base cero, como hemos intentado apuntar en este trabajo, presenta numerosas fallas. Los criterios hermenéuticos permiten superar problemas técnicos. En este contexto, la desconexión entre lo efectivamente regulado y el propósito de la norma hace que la «voluntad del legislador» no parece que pueda ser empleado como criterio de interpretación⁶¹. La falta de coherencia de la regulación con los postula-

⁶⁰ El hecho de que se aplique el tipo cero a las entregas de bienes sin contraprestación no impediría tener que valorar la base imponible de los autoconsumos si la entidad tuviera que aplicar la regla de prorrata, en tanto se incluiría tanto en el numerador como en el denominador el valor determinado con arreglo al artículo 79.Tres (art. 104.Dos LIVA).

⁶¹ Cerdeira Bravo de Mansilla (2019, p. 751) precisa que para la interpretación «puede ser de alguna utilidad lo que sobre la ley a interpretar dijeron aquellas personas (expertas, políticas...), que la redactaron, discutieron y aprobaron», y señala que nos encontramos ante la

contraposición entre aquella tesis –denominada clásica, y también conocida como subjetivista– que confiere un valor interpretativo auténtico a la palabra y al pensamiento del legislador (sobre todo, cuando es unipersonal: tirano o rey), cuando las de la ley eran la suya propia (siendo, por entonces, fin de la interpretación alcanzar la *voluntas legislatoris*), y aquella otra tesis –más moderna, y conocida como la postura objetivista– que, por buscar la *ratio legis* (la razón, y voluntad misma, de la propia ley –la *voluntas legis*–, desprendida y al margen de la de su autor material), relega a un segundo plano, o en su radicalismo desprecia por completo, cualquier trabajo preparatorio y previo a la norma.

dos que alumbran la reforma impide que cualquier cuestión de interpretación pueda ser aclarada en función de la teórica intención del legislador⁶². El espíritu y la finalidad de la norma finalmente aprobada se desliga, así, de la voluntad de los legisladores. En este sentido la Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 3574/2017 –NCJ063041–) precisa lo siguiente:

como afirmara la doctrina clásica de la hermenéutica jurídica, «**el juez no debe atender a lo que el legislador se ha propuesto, sino solo a lo que de hecho ha dispuesto**»; más exactamente: a lo que, como contenido de su disposición, ha hallado expresión en las palabras de la ley según el sentido lógico, el gramatical, y el que se infiere de su conexión sistemática». Tanto más cuando la invocación se hace a veces no a lo que el legislador ha podido querer (aunque cuando se invoca la *mens legislatoris* se obvian las finalidades manifestadas expresamente en el preámbulo de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre) sino a las intenciones de quienes han intervenido en el proceso prelegislativo. Los trabajos previos al proceso legislativo propiamente dicho tienen trascendencia en la comprensión de la norma, que solo pueden ser tomados en consideración en su interpretación en tanto hayan tenido una adecuada plasmación en el texto de los nuevos preceptos legales, interpretados de forma sistemática respecto del resto del ordenamiento jurídico, en especial, la normativa societaria, y en atención a la finalidad expresada en la ley.

A nuestro juicio, las posibilidades hermenéuticas no son las mismas en la base que en el tipo. La redacción del artículo 79.Tres.3.^a sí permitiría hacer matizaciones en cuanto a su alcance y aplicación. Pero la literalidad del artículo 91.Cuatro deja poco margen a la interpretación, y las facultades de la DGT, siempre que actúe dentro de los límites constitucionales, para ir trazando el camino y limitando la aplicación del artículo 91.Cuatro parecen muy constreñidas⁶³. Es más, la limitación que la DGT hace sobre lo que es el cumplimiento de fines de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, y a la que hemos hecho previamente mención, creemos que no tiene sentido si tomamos por válida la presunta finalidad de la norma según consta en las discusiones legislativas.

⁶² La coherencia es esencial en Derecho, hasta el punto de que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador (De Asís Roig, 1995, p. 28). Se trata del criterio apagógico, según el cual no puede darse un significado a una norma que provoque consecuencias absurdas, del criterio de la razonabilidad, que solo permite dar un significado distinto al dado con anterioridad por razones de razonabilidad, o el sistemático, que exige que las normas tengan sentido en relación con el resto del ordenamiento, etc. (vide De Asís Roig, 1995, pp.186 y ss.).

⁶³ El propio TEAC ha señalado en su Resolución de 26 de abril de 2022 (RG 7287/2021 –NFJ085935–) que «cuando la literalidad de lo que está en cuestión es diáfana, el Tribunal entiende que no debe aceptarse la pretensión de la Administración que supone que ese inciso pueda aplicarse con una interpretación que se aparta de su literalidad».

Los contribuyentes, sin embargo, sí podrían evitar la aplicación del artículo 91.Cuatro y del artículo 79.Tres.3.^a, párrafo 2.^o, mediante la aplicación directa de la Directiva 2006/112. Es de aplicación la doctrina sobre el efecto directo vertical ascendente, de tal manera que ni la Administración puede exigir la aplicación de una directiva transpuesta incorrectamente, ni tampoco puede oponerse cuando sea el contribuyente quien exija, en virtud del efecto directo, la aplicación de la directiva⁶⁴.

10. Conclusiones

Álvarez Suso (2023), quien firma como jefe del Área de Apoyo Procesal en la AEAT, mantiene que la «exigencia de calidad jurídica de las leyes y su respeto a los principios constitucionales y al ordenamiento comunitario son objetivos que todos, legislador, administraciones, tribunales, operadores jurídicos y ciudadanos deben respetar y proteger, como valor esencial del principio democrático». Y no podemos estar más de acuerdo. Precisamente por dichas razones, la valoración de la modificación por la Ley de economía circular de los artículos 91.Cuatro y 79.Tres.3.^a, párrafo 2.^o, no puede ser favorable; es imprecisa, incoherente con los antecedentes, técnicamente deficiente, desproporcionada, redundante, puede generar fraudes y vulnera la Directiva del IVA 2006/112. Habría sido necesaria una aproximación mucho más orientada y limitada a solventar problemas concretos y cuyo régimen pudiera ser defendido con arreglo a criterios jurídicos.

1. La modificación de la LIVA fue aprobada a través de una enmienda en el Senado por grupos parlamentarios que no estaban en el Gobierno. Cabe presumir, por

⁶⁴ El efecto directo de las directivas solo puede ser exigido por los particulares. Pero no por parte de la AEAT. En este sentido, por todas, puede verse la Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012 (RG 2147/2012 –NFJ048545–), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, donde de forma expresa se manifiesta que:

Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso **el descendente o inverso**. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa. **El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada.** El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

Esta doctrina se reconoce de manera constante en posteriores resoluciones del TEAC (de 28 de octubre de 2013, RG 480/2013 –NFJ052949–, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio; de 23 de octubre de 2014, RG 7259/2012 –NFJ056343–, y de 22 de abril de 2015, RG 7547/2012 –NFJ058066–).

tanto, que los técnicos del Ministerio de Hacienda no han tenido ninguna relación con esta modificación y, en consecuencia, no habría estado sometida a un análisis jurídico por quienes más competencia técnica tienen en un tributo de una dificultad como el IVA. Y quizás esa falta de participación de Hacienda sea una de las causas de los graves déficits que tiene la norma.

2. Una medida cuya finalidad sirva como incentivo para mejorar el medio ambiente, el tercer sector, a los más desfavorecidos y a las empresas, no puede sino ser objeto de loa. Y es cierto que hay ciertos bienes, como son los alimentos perecederos, donde facilitar fiscalmente las entregas a bancos de alimentos es una medida que debería haber sido instaurada en el sistema fiscal español con anterioridad. Y, quizás, se pudiera extender a otro tipo de bienes si cumplieran ciertos requisitos o se dieran circunstancias concretas. Pero las modificaciones aprobadas por la Ley de economía circular no han sido selectivas sino de ámbito general. Las razones que presuntamente alumbran la reforma y el texto aprobado no están coordinadas. La reforma no es adecuada para garantizar el objetivo que persigue y va mucho más allá de lo necesario para alcanzarlo.
3. El problema fiscal que se quería solventar con la modificación legislativa era el IVA del autoconsumo, que se configuraba como un coste para el donante y, por tanto, se constituía como una barrera a las entregas gratuitas. Sin embargo, con anterioridad a la reforma, la DGT ya había reconocido que en el caso de entregas de productos alimenticios sometidos a fechas de consumo preferente como aquellos otros que aun siendo aptos para el consumo humano hubieran perdido su valor comercial, debería dar lugar a «una base imponible muy reducida o próxima a cero a efectos de la tributación del autoconsumo de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Esta aproximación tenía un efecto negativo en el mecenazgo, en tanto se debería acudir al valor neto contable del bien antes de la entrega, valor neto que habría sido objeto de deterioro para ajustarlo a su valor de mercado. De esta manera, ese deterioro tributaría como gasto al 23-25 % y no se podría beneficiar de las deducciones al 35 %.

Por otro lado, en aquellos casos donde las entregas de bienes a terceros se hicieran dentro de las acciones de responsabilidad social corporativa de las empresas podría entenderse que son entregas que no se hacen con fines ajenos a los de la propia empresa y, por tanto, que no habría autoconsumo, de la misma manera que se había reconocido por la DGT para las prestaciones de servicio *pro bono* de los despachos de abogados y consultoras.

4. La Ley de economía circular es la primera norma que de una manera definitiva incorpora el tipo cero a la Ley 37/1992. El tipo cero en la ley interna es lo que en la Directiva del IVA se reconoce como «exención con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior a las entregas de bienes». Los tipos de gravamen en la Directiva se modificaron de manera simultánea (Directiva 2022/542, de 5 de abril) a la reforma del artículo 91.Cuatro de la LIVA. Y en la Directiva

solo se recoge un supuesto que permita la exención con derecho a la deducción de todos los productos que se entreguen a organismos de carácter caritativo o filantrópico; el de las entregas de bienes en beneficios de las víctimas de las catástrofes. Fuera de ese supuesto, el tipo cero solo puede aplicarse de manera selectiva a los productos enumerados en los puntos 1 a 6 y 10 quater del anexo III de la Directiva 2006/112, y solo a un máximo de siete incluidos los tipos inferiores al 5 %.

El legislador nacional convierte el tipo cero en una norma de carácter universal que afecta a la totalidad de las entregas de bienes. La norma española obvia cualquier limitación, ni por objeto, ni por destinatario, ni se vincula a su gratuidad. Ni siquiera regula qué sucede en el caso de que finalmente no se cumplan las condiciones. Nos encontramos ante un sistema tan generalista que incurre, a nuestro parecer, en una vulneración de la Directiva 2006/112.

5. El tipo cero regulado en el artículo 91.Cuatro de la LIVA tiene tres requisitos. Uno, subjetivo, que el destinatario sea una entidad no lucrativa del artículo 2 de la Ley 49/2002. Otro, objetivo, que se donen bienes, de cualquier naturaleza. Y un tercero finalista, que la entidad no lucrativa destine los bienes recibidos a fines de interés general conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.

El requisito subjetivo, al vincularse a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002, no es correcto técnicamente en tanto parece que deja fuera a entidades como Cruz Roja Española, ONCE, la Iglesia católica y Cáritas y las Administraciones públicas. Además, presenta problemas de aplicación cuando se aplique el tipo cero y posteriormente se acredite que la entidad no cumplía con los requisitos para ser una entidad del artículo 2 de la Ley 49/2002.

Con relación al requisito objetivo, el artículo 91.Cuatro tiene un alcance universal. Cualquier bien –lo que no sea una prestación de servicios en el IVA– podrá aplicar el tipo cero. Es indiferente que sea nuevo o usado. Es indiferente que sean existencias –productos del tráfico comercial del donante– o bienes que formen parte del inmovilizado. Es indiferente que sean bienes corrientes o bienes de inversión a efectos del IVA. Es indiferente que tengan uso comercial o estén obsoletos. Es indiferente que estén próximos a su caducidad o que hayan perdido propiedades. Es indiferente que sean bienes de lujo, recreo o vehículos. El tipo cero alcanza a todo tipo de bienes. El alcance del objeto supone una contradicción entre el texto legal con el pretendido motivo de la reforma según los trámites legislativos e incurre en una vulneración del principio de proporcionalidad en tanto no es una medida idónea para el fin perseguido y va más allá de lo necesario.

Por último, y como requisito finalista, se exige que el donatario destine los bienes recibidos a los fines del artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Esa afectación a los fines de interés general no se exige que sea de carácter directa o indirecta. No se limitan a ciertos supuestos vinculados a situaciones de crisis o catástrofes. No se exige

que los bienes sean entregados a los destinatarios finales y los bienes podrían integrarse en la actividad productiva de la entidad no lucrativa. Y en el caso de que los bienes sean entregados a los beneficiarios últimos, tampoco se requiere que esta entrega sea gratuita. Lo único necesario que sea un destino real a fines. Es más, la controvertible doctrina de la DGT sobre el destino a fines de manera indirecta (que exige que el destinatario sea, a su vez, otra entidad de la Ley 49/2002) sería todavía más discutible en el IVA, en tanto, la finalidad inicial de la norma estaba vinculada en muchos casos a alimentos destinados a personas necesitadas. Y en estos casos, es normal que el donatario entregara esos alimentos a bancos de alimentos, a asociaciones, colegios, etc., que no estén acogidas a la Ley 49/2002, pero que sí tengan destinatarios finales con necesidades sociales.

6. La modificación del artículo 79.Tres.3.^a, párrafo segundo, guarda una estructura similar a la del tipo cero con relación al objeto, destinatario, y afectación a los fines de interés general. Los problemas de interpretación surgen a la hora de analizar la expresión «se presumirá que ha tenido un deterioro total» (base cero) en aquellos casos donde haya existido una alteración del valor de los bienes (apartado 3.º del art. 79.Tres). Su alcance parece limitarse a aquellos bienes que hubiesen experimentado alteraciones como consecuencia de su deterioro, obsolescencia o envejecimiento y no alcanza a los supuestos de las reglas 1.^a y 2.^a del artículo 79.Tres (bienes que no hubieran sufrido alteración alguna en su valor). Y con relación a los bienes a los que sí aplica, entendemos que solo se aplica a los bienes que previamente hayan sufrido un deterioro, pero no aquellos supuestos donde haya habido «revalorización». Por último, sobre la expresión «se presumirá» no está definido si nos encontramos ante una norma de calificación o de carácter probatorio, que admitiría prueba en contrario.

En cualquier caso, la Directiva no parece dar cobertura al legislador nacional para implementar una medida como la establecida por la Ley 7/2022.

7. Una regla matemática básica es que cualquier cantidad que se multiplique por cero da como resultado cero. Por tanto, para que el resultado sea cero, no es necesario que base y tipo sean, a la vez, cero. Es suficiente con que una de las dos magnitudes sea cero. Las presuntas finalidades pretendidas por el legislador se podrían obtener actuando sobre uno solo de los elementos (eliminación del coste fiscal, reducción de residuos, protección de los desfavorecidos). Bajo la anterior aproximación la pregunta es si era necesario introducir tanto la base como el tipo cero o si era suficiente uno de los dos.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Suso, M. (2023). En materia tributaria ¿Debe prevalecer la legalidad sobre la justicia, o la justicia sobre la legalidad? *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/en-materia-tributaria-debe-prevalecer-la-legalidad-sobre-la-justicia-o-la-justicia-sobre-la-legalidad/>
- Asís Roig, R. de. (1995). *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*. Marcial Pons.
- Blázquez Lidoy, A. (2007). *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Blázquez Lidoy, A. (2015). La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa. *Ius Canonicum*, 55(109).
- Blázquez Lidoy, A. (2022). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7.
- Bunes Ibarra, J. M. de. (2017). La donación de alimentos: tratamiento en IVA y breve referencia a los incentivos fiscales. *Carta Tributaria*, 34 (ejemplar obtenido en soporte informático y sin paginar).
- Cerdeira Bravo de Mansilla, G. (2019). El (relativo) valor interpretativo de los materiales prelegislativos. *Anuario de Derecho Civil*, 72(3).
- Galindo Jiménez, I., Marín Gómez, A. y González Martínez, M. T. (2017). Consecuencias para el donante del incumplimiento de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 por parte de las entidades no lucrativas. *Fiscalidad del Mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad y Fundación Ramón Areces.
- Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Fundación Oriol-Urquijo. Marcial Pons.
- Longás Lafuente, A. (2019). *Impuesto sobre el valor añadido (1). Comentarios y casos prácticos*. (9.ª ed.). CEF.
- Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 480, 5-48.
- Martín Dégano, I. (2011). La deducción de las donaciones irrevocable, puras y simples a las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 345, 71-110.
- Martín Dégano, I. (2015a). Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial. (Análisis de la RTEAC de 5 de enero de 2015, R. G. 1975/2013). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 388, 153-162.
- Martín Dégano, I. (2015b). Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones. (Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012). *Revista de Contabilidad y Tributación*, 393, 139-144.
- Martín Dégano, I. (2021). *Los convenios de colaboración empresarial*. Dykinson.
- Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 467, 51-78.
- Patón García, G. (2022). *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular*. Aranzadi.
- Pérez Fernández, P. (2017). Priorización de ciertas actividades de interés por ley donaciones en especie, la valoración de



las donaciones en especie. *Fiscalidad del Mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad y Fundación Ramón Areces.

Ruiz de Velasco Punín, C. (2012). *La tributación del autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Marcial Pons.

Soto Bernabéu, L. (2022). Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España. *Crónica Tributaria*, 185, 161-194.

Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos. Abogado. Auditor de Cuentas. Doctor en Derecho. Cuatro sexenios de investigación y un sexenio de transferencia. Académico correspondiente a la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones. Autor de numerosas publicaciones científicas en diversos ámbitos del Derecho. <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2022, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de la Unión Europea; IVA; jurisprudencia 2022.

Recibido: 29-01-2023 / Aceptado: 23-02-2023 / Publicado: 05-06-2023

Cómo citar: Bas Soria J. (2023). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 69-106. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18565>



ECJ Case Law on VAT in 2022 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application. This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2022 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2022.

Received: 29-01-2023 / Accepted: 23-02-2023 / Published: 05-06-2023

Citation: Bas Soria J. (2023). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 69-106. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18565>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Hecho imponible
- 3. Reglas de localización
- 4. Exenciones
- 5. Tipos de gravamen
- 6. Sujeto pasivo
- 7. Deducciones
- 8. Devoluciones
- 9. Regímenes especiales
- 10. Otras cuestiones

1. Introducción

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que le son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 del TFUE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía de este (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del

TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial (art. 267 TFUE) es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el tribunal de las comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El TJUE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales, ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario, para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento (arts. 258 y 259 TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado

de la CEE (actualmente, art. 260 TFUE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al estado infractor, sobre la base de la propuesta de la Comisión.

Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, a nivel comunitario, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

El control de la correcta interpretación y de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a la Directiva Refundida, así como completar la correcta inteligencia de los preceptos comunitarios y nacionales a partir de las interpretaciones que realiza el TJUE, ha sido y es un elemento fundamental para la correcta aplicación del IVA.

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2022.

2. Hecho imponible

En la Sentencia de 20 de enero de 2022 (asunto C-90/20 –NFJ026002–), Apcoa Parking Danmark, se suscita la sujeción al impuesto de una tarifa «incrementada» por estacionamiento de vehículos en plazas de aparcamiento públicas.

Apcoa es una empresa privada que gestiona aparcamientos públicos en propiedades privadas, con unas condiciones de uso aprobadas por la Administración. Dichas condiciones establecen la posibilidad de percibir unas «tarifas incrementadas» (de naturaleza sancionadora, según el derecho nacional danés) cuando se incumplen las condiciones de aparcamiento que se muestran: por ejemplo, cuando se excede la duración, no se obtiene o no se exhibe el boleto justificativo del pago, etc. Se plantea si dichas tarifas incrementadas pueden constituir una operación sujeta al impuesto.

A juicio del TJUE, dichas tarifas guardan una relación con la prestación del servicio: en este caso se ha producido la utilización del aparcamiento ofrecido, aunque en condiciones distintas a las que se deberían haber respetado, por lo que la percepción de dicha tarifa incrementada se encuentra directamente relacionada con el servicio prestado (a diferencia de lo que ocurre en las indemnizaciones, examinadas por el Tribunal en la Sentencia de 18 de julio de 2007 [asunto C-277/05 –NFJ026002–], Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, en las que no se ha producido la prestación de servicio).

Igualmente destaca el TJUE que no se altera esta consideración por el hecho de que las tarifas incrementadas tengan naturaleza sancionadora, pues siguen siendo la retribución a la prestación de un servicio.

Concluye, en consecuencia, el TJUE que las tarifas de control percibidas por una sociedad de derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

Aunque producida para un caso particular, esta sentencia ofrece un criterio interpretativo general en una materia compleja, como es la distinción de las indemnizaciones no sujetas al impuesto (al ser excluidas de la base imponible por el art. 78 Ley del Impuesto sobre el valor añadido –LIVA–) y las propias contraprestaciones percibidas por el desarrollo de un servicio en condiciones anormales. Particularmente interesante resulta a nuestro juicio que el TJUE se apoye en la relación jurídica generada entre los sujetos que origina la percepción económica, por encima de la naturaleza sancionadora o no según el derecho nacional del importe percibido.

En la Sentencia de 24 de febrero de 2022 (asunto C-605/20 –NFJ085293–), Suzlon Wind Energy Portugal, se cuestiona la existencia de una prestación de servicios en una reparación realizada para dar efectividad a una garantía.

La entidad recurrente adquirió en 2006 unos aerogeneradores de una entidad vinculada india, incluyéndose una garantía frente a defectos en las piezas suministradas. En 2008, dentro del periodo de garantía, fue necesario sustituir diversos elementos, firmándose un nuevo contrato entre la entidad recurrente y la entidad vinculada india, por el que la primera se haría cargo de la reparación, repercutiendo a la segunda los costes correspondientes. La entidad recurrente realizó los trabajos, adquiriendo bienes y recibiendo servicios de terceros por los que dedujo las cuotas de IVA soportado, y emitió unas notas de adeudo a la entidad india, en las que no se incluyó IVA devengado.

La Administración portuguesa consideró tales operaciones como prestaciones de servicios sujetas a IVA. La entidad consideraba que no existía prestación de servicios, ya que era una mera repercusión de gastos por realizar una labor que incumbía al proveedor de los aerogeneradores defectuosos, en la que no se había generado ningún valor añadido.

El TJUE, reiterando su jurisprudencia, señala que existe una prestación de servicios a título oneroso, sujeta al impuesto, cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido. En este caso, entiende el TJUE que se dan tales circunstancias, ya que la relación jurídica es el contrato de 2008 por el que se asume la reparación que debía realizar el proveedor; la retribución sería las

notas de adeudo, y los servicios de asistencia en la reparación o la sustitución de las palas defectuosas responden a la definición de servicio individualizable prestado al beneficiario. Destaca, además, el tribunal que la entidad portuguesa adquiriera los bienes y los servicios en nombre propio, deduciendo las cuotas soportadas, poniendo de manifiesto la existencia de una actividad económica desplegada para la realización del servicio. En consecuencia, concluye que existe una prestación de servicios sujeta al impuesto.

Esta sentencia es relevante en cuanto a la definición del hecho imponible prestación de servicios. No obstante, el hecho de no haber avanzado en los criterios que ya enunciara el TJUE hace que el valor esencial de la misma sea principalmente explicativo.

En cualquier caso, debemos recordar que el artículo 4.Tres de la LIVA sujeta las entregas o prestaciones de servicios al impuesto, independientemente de su resultado: «La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular». Aunque el TJUE ya haya confirmado en otras ocasiones que puede existir operación sujeta, independientemente del resultado; también en este caso, sin realizar un pronunciamiento directo sobre el particular, al no acoger la pretensión de la entidad recurrente relativa a la inexistencia de operación sujeta, al no existir beneficio, se está ratificando la misma conclusión.

En la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-489/20 –NFJ085706–), Kauno teritorinė muitinė, se plantea la posible extinción de la deuda por el IVA a la importación como consecuencia de la extinción de la deuda aduanera, a la que dicho IVA va ligado, por decomiso y confiscación de las mercancías después de su introducción ilegal en el territorio aduanero.

El recurrente participó en la introducción ilegal de tabaco en la Unión Europea, siendo detenido por agentes de fronteras. El tabaco fue objeto de decomiso, confiscación y destrucción. La participación de UB dio lugar a la imposición de una multa por la comisión de un delito de contrabando, y a la liquidación de sendas deudas tributarias en concepto de impuestos especiales y de IVA a la importación, pero no a la liquidación de una deuda de aduanas, al considerarse esta extinguida por el decomiso y destrucción de las mercancías, causa de extinción prevista en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la Unión. Se suscita por el recurrente si la extinción de la deuda aduanera conlleva también la extinción de las deudas tributarias en concepto de impuestos especiales y de IVA a la importación.

El TJUE contesta que existe una vinculación en el nacimiento de las deudas por el IVA a la importación y la deuda aduanera, pero que, sin embargo, la Directiva del IVA no recoge disposición alguna sobre la extinción de la obligación de satisfacer el impuesto en caso de extinción de la deuda aduanera correspondiente a mercancías de contrabando por la causa contemplada en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la Unión. De ello se deduce que, una vez devengado, el IVA sobre esas mercancías seguirá adeudándose y no se extingue.

La presente sentencia tiene un alcance aclaratorio, con incidencia directa en la aplicación del IVA, aunque evidentemente limitada a los supuestos en los que se den estas particulares circunstancias.

En la Sentencia de 28 de abril de 2022 (asunto C-637/20 –NFJ085932–), DSAB Destination Stockholm, se plantea la interpretación del concepto de bono, a los efectos del artículo 30 bis de la directiva.

En concreto se cuestiona si cabe calificar como tal una tarjeta que permite a su titular el derecho a acceder a alrededor de 60 atracciones turísticas, tales como lugares de interés y museos, por un periodo de tiempo limitado y hasta determinado importe, y que, asimismo, da derecho al uso de una decena de servicios de transporte de pasajeros, como los circuitos efectuados con autobuses y barcos. El tipo aplicable a estos servicios varía entre el 5 % y el 25 %, incluso determinados servicios pueden encontrarse exentos.

La Administración sueca entendió que dicha tarjeta no podía calificarse como bono, ya que, dada su duración y cuantía, no era probable que un usuario medio pudiera hacer uso de todos los servicios que se ofrecían.

El TJUE, parafraseando el artículo 30 bis de la Directiva Refundida, señala que un bono es un instrumento que cumple, acumulativamente, las dos condiciones siguientes: primero, debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando, segundo, los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Según los datos facilitados en la resolución de remisión, el TJUE entiende que la tarjeta cuestionada es un bono polivalente. No acepta el reparo que suscitaba la Administración sueca relativo a que un consumidor medio le resulta imposible disfrutar de todos los servicios ofrecidos, habida cuenta del limitado periodo de validez de dicha tarjeta. Luego la matización que realiza el tribunal sobre el concepto de bono es que no hace falta que el mismo se utilice en todos los servicios que ofrece, sino que puede consumirse únicamente en alguno de ellos.

En cuanto al traslado de esta jurisprudencia al caso nacional, la Dirección General de Tributos (DGT) ha publicado la Resolución de 28 de diciembre de 2018, sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre de 2018). En dicha resolución se ofrece el siguiente concepto de los bonos:

A los efectos de lo establecido en esta Resolución, tendrá la consideración de bono aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que haya sido creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes

que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Dicha resolución, sobre la definición contenida en la directiva, únicamente aporta, a nuestro juicio, la libertad de forma de creación del instrumento, lo que está en la línea del juicio del TJUE. No incluye de manera expresa la matización relativa a la consideración como bono de un instrumento que permita acceder a varios servicios, aunque no se consuma en todos los posibles, si bien es necesario reconocer que así parece entenderse de la misma.

En la Sentencia de 17 de noviembre de 2022 (asunto C-607/20 –NFJ088113–), GE Aircraft Engine Services, se suscita la consideración como autoconsumo de bienes la entrega de vales de compra a sus trabajadores.

En concreto, se cuestiona por la posible consideración como autoconsumo la entrega de vales incluidos como un plan de incentivo a los trabajadores y que premian el mejor desempeño de algunos trabajadores.

El TJUE señala que, aunque desde la perspectiva de los empleados los vales satisfacen necesidades privadas de estos, desde la perspectiva de la empresa contribuye al buen desarrollo de su actividad empresarial y a la búsqueda de mayores beneficios, pues la ventaja para los empleados solo era accesoria con respecto a las necesidades de la empresa de contribuir a reforzar la motivación de los empleados para obtener mayor rendimiento y rentabilidad.

Concluye el TJUE que no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA la entrega por la empresa de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento.

La definición de los autoconsumos por prestaciones en favor de terceros se contiene en el artículo 12.3 de la LIVA, que los define como «Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional». El legislador español, por tanto, ha tenido claro que el rasgo que caracteriza al autoconsumo es la aplicación del servicio a fines ajenos a la actividad. El TJUE subraya este punto, encontrando en el caso controvertido suficiente vinculación con la finalidad de la actividad como para considerar que no existía un autoconsumo. No es, por tanto, más que ratificación del mismo criterio que ha transpuesto el legislador.

Quizá, el punto más llamativo de esta sentencia sea la comparación con la Sentencia del propio TJUE de 29 de julio de 2010 (asunto C-40/09 –NFJ039296–), Astra Zeneca UK, en la que entendió que la entrega de vales descuento en el marco de la política general de

retribuciones de la empresa constituía una operación sujeta al impuesto. La diferencia, a nuestro juicio, radica en que en el caso Astra Zeneca UK se trataba de una política general que permitía a todos los trabajadores sustituir parte de su salario por tales vales, mientras que en el presente caso se trata de un premio concedido, de forma unilateral, a determinados trabajadores, no identificados en el momento de acordar el plan de incentivos, por lo que no es una retribución de su trabajo, sino un premio por el mejor desempeño desde el punto de vista de la Administración.

3. Reglas de localización

En la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-333/20 –NFJ085702–), Berlin Chemie A. Menarini, se plantea la existencia de un establecimiento permanente en un Estado miembro, en concreto, la modalidad de establecimiento permanente conocida generalmente como establecimiento permanente en sede del agente dependiente.

En concreto, se trata de una empresa alemana que comercializa productos en Rumanía, donde ha declarado no contar con establecimiento permanente. La empresa alemana cuenta con una filial rumana que le presta servicios de almacenamiento; además ha contratado con la misma filial la prestación de servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación, para la promoción activa de los productos de la sociedad alemana en Rumanía. A través de este contrato la sociedad rumana pone a disposición de la alemana más de 200 representantes que favorecen la difusión de los productos de la empresa alemana entre sus clientes, si bien las operaciones de venta de tales productos se realizan desde Alemania directamente.

Se plantea por el tribunal que remite la cuestión si puede existir un establecimiento permanente, particularmente, si, como es el caso, la empresa alemana no cuenta con medios propios y, además, los medios que emplea serían los pertenecientes a una filial que presta servicios, por lo que se plantea si se puede ser a la vez el establecimiento permanente de otra persona jurídica y un prestador de servicios destinados a dicho establecimiento permanente.

El TJUE recuerda la definición de establecimiento permanente, que se caracteriza por tener un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

En cuanto a la estructura, el tribunal no establece limitación en función de la propiedad, exigiendo únicamente que se disponga de la misma de forma no esporádica, de tal forma que si a través de contratos puede disponer y dirigir los medios materiales y humanos, existirá el sustrato suficiente para que se considere que hay un establecimiento permanente.

En cuanto a la finalidad de tales servicios, el tribunal adopta una posición más restrictiva. Caracteriza la estructura como aquella que permita recibir y utilizar las prestaciones

de servicios para las necesidades propias de la actividad del propio establecimiento, introduciendo dos limitaciones. La primera, en cuanto a las operaciones, al señalar que los servicios que se reciben se relacionan con las ventas que realiza la central de Alemania; y, sobre todo, la segunda, en la que señala que los medios que se usan para deducir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía son también aquellos de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana; destacando el TJUE que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios.

El TJUE, finalmente, somete la cuestión al tribunal que la remite, quien debe comprobar los hechos a la luz de la interpretación jurídica realizada.

A nuestro juicio, esta es una de las decisiones más relevantes del año e incidirá directamente en la interpretación del concepto de establecimiento permanente.

Sanciona indudablemente la posibilidad de la existencia del establecimiento permanente en sede del agente dependiente, al permitir que los medios puestos a disposición de la entidad no residentes y que dan lugar a la existencia del establecimiento permanente sean los de otras personas.

No obstante, no podemos desconocer que, siguiendo la estela de lo realizado en la imposición directa (a pesar de la advertencia del TJUE para que no se siga dicho criterio), se estaba aplicando el conocido como *Spanish approach* (Sentencia del Tribunal Supremo, caso Roche Vitaminas) en la identificación de establecimientos permanentes, donde precisamente son una serie de contratos suscritos con una filial en favor de la casa central los que ponen de manifiesto la existencia de un establecimiento permanente. Con el nuevo pronunciamiento del TJUE, tal aproximación será, cuanto menos, más discutida.

En la Sentencia de 16 de junio de 2022 (asunto C-596/20 –NFJ086554–), DuoDecad, se plantea una cuestión adicional sobre la localización de los servicios derivada del pronunciamiento contenido en la Sentencia del TJUE de 17 de diciembre de 2015 (asunto C-419/14 –NFJ061523–), WebMindLicenses.

En el caso WebMindLicenses se planteó ante el tribunal el caso de una entidad húngara, que había contratado con una entidad portuguesa, sita en Madeira, una cesión de un *know-how*, a través de la cual la empresa portuguesa podía prestar determinados servicios a otra empresa húngara. En dicho asunto se discutía la posibilidad de que la empresa portuguesa fuera una mera ficción, generada para cometer un abuso de derecho, al beneficiarse de que el tipo de IVA aplicable a los servicios de entretenimiento era menos elevado en Madeira que en Hungría.

El TJUE, en dicha sentencia, ofreció una serie de criterios para examinar si dicha situación podía constituir un abuso de derecho, teniendo presente si la implantación de la empresa en Madeira no era real o si esa sociedad no poseía una estructura adecuada para ejercer la

actividad económica de que se trataba en lo que a locales y medios humanos y técnicos se refería, o si dicha sociedad no ejercía esa actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo. No obstante, la apreciación de estos, se decía, como no versaba sobre la validez e interpretación de los preceptos comunitarios, correspondía al tribunal nacional.

El TJUE constata en esta nueva petición de pronunciamiento prejudicial que lo que quiere el tribunal remitente es que aquel se pronuncie, a la vista de las pruebas constatadas, si la implantación de la empresa portuguesa es suficiente como para considerar que es la destinataria de los servicios y que, en consecuencia, el contrato de licencia concluido entre esas sociedades no sería un montaje meramente artificial.

El tribunal concluye que carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, ya que es la apreciación de los hechos que no le corresponde.

Esta sentencia nos recuerda, una vez más, el alcance de las competencias del TJUE, limitado a establecer la validez e interpretación del Derecho de la Unión Europea. Establecidos sus criterios, la apreciación de los hechos, en este caso, los hechos constitutivos de una simulación contractual que genera la ficción de un establecimiento en otro Estado miembro, es una cuestión para apreciar por los órganos nacionales, respetando principios y criterios sentados por el Tribunal de Luxemburgo.

En la Sentencia de 8 de septiembre de 2022 (asunto C-368/21 –NFJ087227–), Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA - II), se plantea el lugar de realización del hecho imponible en relación con el IVA a la importación en una entrada irregular de mercancías.

Se cuestiona, en concreto, el lugar de realización de una importación en relación con un vehículo adquirido en Georgia, territorio tercero, y que fue trasladado hasta el domicilio del adquirente, sito en Alemania, a través de varios países, incluyendo países comunitarios, sin declararlo en una aduana de importación.

El TJUE, ratificando su Sentencia de 3 de marzo de 2021 (asunto C-7/20 –NFJ081071–), Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA), considera que se produce la importación en el Estado miembro de residencia del sujeto pasivo siempre que dicho vehículo haya sido utilizado efectivamente en ese Estado miembro, aun cuando, durante su trayecto desde un tercer país hacia ese Estado miembro, el referido vehículo hubiera entrado materialmente en el territorio aduanero de la Unión por otro Estado miembro, ya que es en ese Estado miembro donde ha entrado en el circuito económico de la Unión con infracción de las normas aduaneras.

No se trata, como hemos dicho, de un criterio novedoso. La Sentencia de 3 de marzo de 2021, además, reiteraba el criterio de la Sentencia de 10 de julio de 2019 (asunto C-26/18 –NFJ073997–), Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung. No obstante, obviamente debe atenderse a las mismas para determinar el lugar en el que cabe entender realizada una importación irregular.

En la Sentencia de 7 de julio de 2022 (asunto C-696/20 –NFJ086791–), Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Qualification erronée d'opérations en chaîne), se analiza la tributación de una operación en cadena intracomunitaria erróneamente declarada.

En concreto, se trata de dos entregas, una realizada de un proveedor al recurrente, que actúa como intermediario, y otra del recurrente al cliente final, con un único transporte, desde Polonia y con destino al establecimiento del cliente final. El recurrente, establecido en otro país, pero identificado en Polonia también, comunicó su NIF polaco al proveedor, sujetando la entrega como una operación interior. A continuación, declaró la existencia de una entrega intracomunitaria (EIB) como destino al cliente final.

La Administración, en su comprobación, determinó que el transporte estaba vinculado a la entrega del proveedor al intermediario (el recurrente), por lo que calificó esta operación como entrega intracomunitaria, dando lugar a una adquisición intracomunitaria realizada por el intermediario. Como este no pudo acreditar la tributación en el lugar de llegada de las mercancías, en aplicación del artículo 41 de la directiva (art. 71.Dos LIVA), se liquidó una adquisición intracomunitaria, por haber comunicado el NIF-IVA polaco.

El TJUE analiza esta conclusión desde el punto de vista de los principios de proporcionalidad y de neutralidad, examinando la finalidad del artículo 41 de la directiva, para concluir que el mencionado precepto se establece como cláusula de cierre, para evitar que determinadas operaciones intracomunitarias queden sin tributación, pero que no puede aplicarse en un caso como este, en el que el que había habido un error en la calificación de la operación vinculada al transporte, pero se había sujetado la operación al IVA interior, y todo ello no iba ligado a una operación de fraude.

Para valorar adecuadamente esta sentencia, debemos tener presente que la misma se examina con la regulación de las operaciones en cadena previa a la modificación realizada por la Directiva *Quick fixes*. Con la nueva regulación, cuando existen dos entregas y un único transporte intracomunitario se ha objetivado la identificación de la aplicación de la exención: si el intermediario comunica un NIF-IVA del país donde se encuentran las mercancías al iniciarse el transporte, esa se considerará una entrega interior, y la realizada por este para el cliente final, una operación intracomunitaria; en el caso de que el intermediario comunique un NIF-IVA de un país distinto a aquel donde se encuentran las mercancías al iniciarse el transporte, esa se considerará una operación intracomunitaria, y la realizada por este para el cliente final, una entrega interior en el lugar donde hayan llegado las mercancías.

En la situación previa, como destaca el TJUE, debía examinarse cuál de las dos entregas debía considerarse ligada al transporte. En este caso el tribunal que remite la cuestión afirma que es la entrega del proveedor al intermediario. Indudablemente, una situación más incierta que la que existe con la aplicación del criterio objetivo del NIF-IVA comunicado actualmente vigente.

En la Sentencia de 27 de octubre de 2022 (asunto C-641/21 –NFJ087789–), Climate Corporation Emissions Trading, se suscita la regla de localización aplicable en un caso de fraude.

Se plantea, en concreto, un supuesto en el que una empresa austriaca transmitió derechos de emisión a una empresa alemana. La empresa alemana actuó como *missing trader* o trucha en un fraude en la transmisión de tales derechos, que la empresa austriaca conoció o debió haber conocido. La Administración austriaca, ante estos hechos, calificó la operación como entrega y denegó la aplicación de la exención por entrega intracomunitaria.

El tribunal que somete la cuestión señala que, aunque cabe calificar la operación como prestación de servicios y no como entrega, se plantea si cabe calificarla como entrega localizada en el lugar donde está establecido el prestador, en vez del lugar donde está establecido el destinatario (como corresponde por la regla general de localización de los servicios) y considerarla sujeta al IVA. Tal consideración se apoyaría en la doctrina sentada por el TJUE en la Sentencia de 18 de diciembre de 2014 (asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13 –NFJ056730–), Italmoda, que permitía, a modo de sanción, excluir la exención en una operación intracomunitaria por haber debido conocer el operador que la realizaba que estaba participando en un fraude.

El TJUE, aunque reconoce la similitud entre una prestación de servicios intracomunitaria y una entrega intracomunitaria de bienes, destaca la diferencia en su régimen: mientras que en la entrega intracomunitaria se plantea la aplicación de un beneficio fiscal (la exención) y que se deniega al participar en una operación fraudulenta (tal y como se permite en la sentencia Italmoda); en el caso de una prestación de servicios se aplica una norma imperativa, como es la relativa a la regla de localización, que no se puede alterar por voluntad de una autoridad tributaria, ni aun bajo la demostración de la existencia de fraude.

Concluye el TJUE afirmando que la Directiva del IVA se opone a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la citada directiva, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador sabía o debería haber sabido que, mediante dicha prestación, participaba en un fraude en el IVA cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones.

Este pronunciamiento es indudablemente trascendente, al fijar un límite claro a las competencias de las Administraciones tributarias frente a comportamientos fraudulentos. Como señala el tribunal, ante la constatación de un fraude pueden aplicarse las sanciones que resulten pertinentes, incluso puede denegarse el ejercicio de derechos, pero lo que no puede realizarse es calificar las operaciones «libremente», alterando los elementos estructurales del tributo para imponer los castigos, aunque fueran merecidos, a comportamientos fraudulentos.

4. Exenciones

En la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-228/20 –NFJ085711–), I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), se plantea la aplicación de la exención en los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por establecimientos hospitalarios privados.

Se examina la validez de una disposición del derecho alemán por la que se condiciona la exención a que se trate de servicios prestados por establecimientos hospitalarios autorizados, limitándose esta condición a los que se encuentran incluidos en el plan hospitalario de un estado federado o a los que hayan celebrado un convenio de prestación de asistencia sanitaria con determinadas autoridades y entidades.

El TJUE señala que, aunque corresponde según la directiva a los Estados miembros fijar las condiciones de ejercicio de la actividad para aplicar la exención, dicha facultad viene limitada por la exigencia del principio de neutralidad, que no permite discriminar a determinadas entidades que realicen sus actividades en condiciones comparables a la de otras que gocen de la exención, y por la finalidad de la exención, que pretende hacer más asequibles los servicios sanitarios prestados en condiciones análogas a las de los servicios sanitarios públicos.

A la luz de tales consideraciones, concluye que la normativa nacional condiciona la exención a la inclusión en el plan hospitalario de un Estado federado o a la celebración de determinados convenios con ciertas entidades es contraria al régimen común del IVA.

El criterio que debe aplicarse debe responder a que los establecimientos hospitalarios privados realicen prestaciones similares en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de derecho público para aplicar la exención, debiendo estimarse para ello múltiples factores, tales como los requisitos normativos aplicables a las prestaciones realizadas por los establecimientos hospitalarios de derecho público, así como indicadores de la capacidad de un establecimiento hospitalario privado en materia de personal, locales y equipos, y de la eficacia económica de su gestión, en la medida en que estos indicadores sean aplicables también a los establecimientos hospitalarios de derecho público, o las modalidades de cálculo de las tarifas fijas diarias y la cobertura, por el régimen de seguridad social o en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas, de las prestaciones realizadas por el establecimiento hospitalario de derecho privado, de modo que el coste soportado por el paciente se aproxime al que soporta, por prestaciones similares, el paciente de un establecimiento hospitalario de derecho público.

Aunque este pronunciamiento no sea novedoso en sí mismo, y la condición que contiene el derecho español para aplicar la exención no es muy exigente (solo se exige que los establecimientos privados presten sus servicios en régimen de precios autorizados o comunicados; mención además que coincide con la previsión de la directiva), no puede desconocerse que aun sin el cumplimiento de este requisito, si se dieran las especiales circunstancias a las que hace referencia la sentencia, una entidad privada podría invocar y obtener la exención.

En la Sentencia de 28 de abril de 2022 (asunto C-612/20 –NFJ086034–), Happy Education, se plantea el alcance de la exención en los servicios educativos prestados por una entidad que organiza actividades complementarias del programa escolar.

El TJUE se centra en el carácter de organismo reconocido del centro recurrente, llegando a la conclusión de que el mismo no cumple la condición de tal según lo previsto en el derecho rumano, ya que se exige para ello la celebración de un acuerdo de colaboración con un centro de enseñanza en el marco del programa «Escuela después de la Escuela». De acuerdo con lo expuesto, se declara que no tiene derecho a la exención.

Esta sentencia suscita unas curiosas reflexiones. Justo en los párrafos anteriores analizábamos la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-228/20 –NFJ085711–), I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), en la que el tribunal ha realizado un examen, a la luz del principio de neutralidad fiscal, de las condiciones a las que se puede someter el reconocimiento de un centro sanitario y llega a la conclusión de que no puede basarse en la celebración de determinado tipo de contratos con la Administración pública. Sin embargo, en la presente sentencia, aunque se menciona el principio de neutralidad, no se examina el requerimiento del derecho rumano desde dicho punto de vista y se afirma que la entidad que no ha celebrado un convenio concreto previsto por la normativa nacional no tiene derecho a aplicar la exención.

Por otro lado, es curiosa la presente sentencia cuando la ponemos en comparación con la interpretación española de la exención para las clases extraescolares. La exención de educación se condiciona a dos requisitos: el objetivo, que las actividades se encuentren incluidas como actividad educativa «reglada», y el subjetivo, que es el que se examina aquí.

En España se ha venido interpretando que las actividades extraescolares no están exentas, al no formar parte de ningún plan de estudios en ninguna etapa o nivel del sistema educativo (a título de ejemplo, la Consulta de la DGT V0408/2014, de 11 de febrero –NFC050482–); esto es, por incumplimiento del requisito objetivo. Sin embargo, en la sentencia que acabamos de analizar este requisito ni se plantea y se concluye con la exclusión de la exención por el incumplimiento del que citábamos como requisito subjetivo.

La explicación a esta aparente contradicción se encuentra, a nuestro juicio, en que, tal y como señala la sentencia, las clases extraescolares en cuestión se encuentran reguladas por los programas «Escuela después de la Escuela» que se organizarán conforme a una metodología aprobada por orden del ministro de Educación, Investigación, Juventud y Deporte de Rumanía. Por el contrario, en el caso español ha sido el propio Ministerio de Educación y Formación Profesional el que ha señalado que tales actividades se encuentran fuera del ámbito educativo reglado.

En la Sentencia de 30 de junio de 2022 (asunto C-56/21 –NFJ086723–), ARVI ir ko, se cuestiona los requisitos legales a los que se condiciona la renuncia a la exención en las entregas de inmuebles.

Se plantea en concreto un supuesto en el que se renunció a la exención en una transmisión a un adquirente que no estaba registrado como sujeto pasivo a efectos de IVA, aunque realizó tal registro un mes después de la adquisición. De acuerdo con la legislación nacional en cuestión, para la válida renuncia a la exención, el adquirente debe ser un sujeto pasivo registrado. Se cuestiona si dicha limitación es compatible con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.

El TJUE señala que la directiva permite a los Estados miembros un amplio margen en el establecimiento de las operaciones o categorías de sujetos pasivos que pueden aplicar la renuncia. Las condiciones fijadas, particularmente la establecida en este caso, no afectan al principio de neutralidad, en la medida en que tiene por objeto asegurar que se vaya a poder realizar la deducción del impuesto. Tampoco afectan al principio de proporcionalidad, en la medida en que no hay una operación comparable con otro régimen de tributación, examinándose en este caso algo distinto, como son las condiciones en las que se renuncia a la exención.

En conclusión, el TJUE no opone ningún reparo a esta exigencia.

Esta sentencia incide en el artículo 20.Dos de la LIVA que establece que solo podrá renunciarse a la exención en las segundas entregas de inmuebles por los sujetos pasivos, por lo que el criterio del TJUE que ahora examinamos valida la regulación nacional española. Parece además que dicho precepto es plenamente respetuoso con la formulación que, a partir del principio de neutralidad, se realizaba sobre la renuncia a la exención, en la medida en que el legislador no discrimina a ningún empresario que tenga derecho a la deducción parcial del impuesto.

En la Sentencia de 6 de octubre de 2022 (asunto C-250/21 –NFJ087513–), Szeif Krajowej Administracji Skarbowej, se plantea el alcance de la exención en las operaciones de crédito.

Se cuestiona, en particular, si cabe considerar como contrato de concesión de crédito una figura contractual del derecho polaco, denominada «subparticipación», dentro de la titulización, y cuyos rasgos son similares a todas las operaciones de titulización: adquisición a través de otra entidad de una participación en un crédito, mediante el adelanto de una cantidad, y asumiendo el riesgo de la inversión, que, en este caso, es el riesgo financiero de impago por parte de los deudores del crédito titulado.

El TJUE contesta que están comprendidos en el concepto de concesión de crédito, a los efectos de la exención, los servicios prestados por un subpartícipe en virtud de un contrato de subparticipación, consistentes en la puesta a disposición del emisor de una aportación financiera a cambio de la transmisión al subpartícipe del rendimiento procedente de los derechos de crédito especificados en ese contrato, que permanecen en los activos del emisor.

En nuestra normativa, el artículo 20.Uno.18.º de la LIVA contiene la misma exención que se interpreta en este caso, y se aplica tanto para las operaciones de concesión de crédito (letra c) como para la cesión de créditos y préstamos (letra e). La doctrina de la DGT ha

precisado, además, que los servicios de titulación se encuentran exentos del impuesto (Consulta V0052/2011, de 17 de enero –NFC040151–, entre otras). En consecuencia, la presente sentencia se encuentra en línea con lo aplicable en España, sin que parezca necesario revisar el criterio administrativo.

En la Sentencia de 24 de noviembre de 2022 (asunto C-458/21 –NFJ088145–), CIG Panónia Életbiztosító, se plantea el alcance de la exención de servicios sanitarios en un servicio de «segundo diagnóstico», por el que una empresa española se encargaba, por cuenta de una empresa húngara, de examinar la documentación médica remitida por esta última para determinar si un cliente de la misma sufría una enfermedad grave y si tenía derecho a determinadas coberturas médicas.

El TJUE concluye que este servicio de diagnóstico prestado por la sociedad española no está comprendido en el concepto de «asistencia a personas físicas» en el sentido de la Directiva del IVA, de modo que no puede acogerse a la exención.

Este criterio es coincidente con el sostenido por la DGT, que en diversas ocasiones ha considerado que un servicio cuyo destinatario no es directamente una persona física, no puede acogerse a la exención.

En la Sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-247/21 –NFJ088175–), Luxury Trust Automobil, se analizan los condicionantes para la aplicación de la regulación particular de las operaciones triangulares del comercio intracomunitario.

En particular, se examina el caso de una operación triangular, en la que se cumplieron todos los requisitos materiales para la aplicación de la regla especial que contempla la exención para las adquisiciones intracomunitarias realizadas en el marco de tales operaciones, pero en la que en la factura de entrega por el intermediario comunitario al cliente final no se hizo constar la mención «inversión del sujeto pasivo», sino la de «operación triangular intracomunitaria exenta». La Administración comprobó y denegó la aplicación de la exención por dicha razón.

El TJUE constata que la directiva exige expresamente dicha mención de «inversión del sujeto pasivo» y que tal exigencia se corresponde con facilitar al adquirente final el conocimiento de sus propias obligaciones. Añade además que esta omisión en una factura de la mención «inversión del sujeto pasivo» no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que aplica la inversión del sujeto pasivo.

Resulta realmente sorprendente esta sentencia. El TJUE viene sosteniendo una línea, casi constante, en favor del levantamiento de las exigencias excesivamente formalistas que se sostenían en el IVA, haciendo primar el cumplimiento de los requisitos materiales. De hecho, quienes estudiamos y aplicamos de forma continuada y sensata (o eso pensamos) el impuesto, en muchas ocasiones, contestamos a aquellos que hoy, como ayer, afirman que

«el IVA es un impuesto formalista» que «viven en el pasado y que no es por ahí por donde va la interpretación actual del impuesto». Pues bien, de vez en cuando, el TJUE también da algún bandazo y nos sorprende con una rigidez absoluta. Ciertamente es que la exigencia de la mención está en la directiva y que quien pretende aplicar una exención debe extremar la precaución, pero no es menos cierto que si un operador adquiere un bien sujeto al IVA proveniente de otro país, sabe que él no es un intermediario en un transporte con destino a otro Estado miembro, sino su destinatario final, y que está recibiendo en el lugar que el mismo ha indicado los bienes, y si además en la factura, sin repercusión del impuesto, le indican que se trata de una «operación triangular intracomunitaria exenta», no hay que ser «el fénix de los ingenios» para sospechar que había que aplicar la inversión del sujeto pasivo y que sus obligaciones estaban claras. No obstante, no podemos terminar de otra forma distinta a como sentenciara San Agustín: «Roma locuta, causa finita».

5. Tipos de gravamen

En la Sentencia de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20 –NFJ084870–), Finanzamt A, se plantea el tipo aplicable a las astillas de madera.

La entidad recurrente comercializaba varios tipos de astillas de madera, aplicando el tipo general de IVA como consecuencia de una comprobación administrativa anterior que así lo había entendido. Suscita en esta cuestión prejudicial si cabe entender las astillas de madera incluidas en la expresión «madera para leña» incluida en el artículo 122 de la Directiva Refundida.

El TJUE concreta, en primer lugar, que «madera para leña» es un concepto comunitario, esto es, conceptos que deben ser objeto de interpretación uniforme en toda la Unión Europea; añade además que no existiendo un concepto jurídico en la directiva de la «madera para leña», debe interpretarse conforme a su «sentido habitual en el lenguaje común», que en este caso debe entenderse como toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión. Este criterio hermenéutico parece coincidente con los criterios de interpretación que ofrece el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria –LGT– («En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»).

Añade el tribunal que no se opone la normativa comunitaria a que la definición del ámbito de aplicación del concepto «madera para leña» se realice en función de la inclusión de las mercancías en un código concreto de la nomenclatura combinada.

El punto más relevante de la sentencia, a nuestro juicio, se encuentra en la limitación que el principio de neutralidad fiscal impone a la aplicación de los tipos reducidos. Citando su jurisprudencia reiterada (Sentencias de 22 de abril de 2021 [asunto C-703/19 –NFJ081753–], Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, y de 9 de septiembre de 2021 [asunto C-406/20 –NFJ083238–, Phantasialand]), recuerda que no puede limitarse la aplicación

del tipo reducido cuando los bienes son sustitutivos desde el punto de vista del consumidor medio: los bienes o las prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios. La decisión final sobre si las astillas de madera son sustitutivos de la leña sometida a tipo reducido se deja a juicio del tribunal nacional.

El legislador español, al realizar la transposición de la habilitación que contenía el artículo 122 de la Directiva Refundida (este precepto se ha derogado por la Directiva 2022/542, de 5 de abril) decidió no incluir en el tipo reducido la «madera para leña»; lo que restaba interés al aspecto concreto que se debatía en esta controversia.

No obstante, el Real Decreto-Ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, ha introducido, con carácter temporal, desde el 1 de octubre de 2022 y hasta el 31 de diciembre de 2022, el tipo del 5 % del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña. El Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, mantiene, con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2023, el tipo del 5 % del IVA, a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña. La interpretación dada por la DGT ha sido amplia, al considerar que las astillas de madera y otros derivados de esta como el serrín o las cortezas que se producen mediante el astillado, el serrado u otros procedimientos sobre la materia prima que es, generalmente, la madera procedente de entresaca de los bosques o de los árboles para su uso con fines de combustión se entienden incluidas en el ámbito objetivo de dicho tipo reducido (Consulta de la DGT V2256/2022, de 26 de octubre –NFC084249–). No obstante, se ha considerado que no se entienden incluidos en dicho tipo reducido las cáscaras de almendra y los huesos de aceituna para su uso como combustible (Consulta de la DGT V2309/2022, de 2 de noviembre –NFC084359–). A nuestro juicio, existe una diferencia objetiva entre la «madera para leña» y las citadas cáscaras; por lo que la interpretación dada por la DGT parece suficientemente respetuosa con el principio de neutralidad, tal y como exige la jurisprudencia del TJUE.

En la Sentencia de 5 de mayo de 2022 (asunto C-218/21 –NFJ085996–), DSR-Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, SA, se plantea el tipo aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial.

El TJUE considera que, por aplicación del principio de neutralidad, están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de la aplicación del tipo reducido, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

Este criterio es coincidente con el mantenido a nivel nacional, donde la DGT ha entendido incluida la renovación de ascensores y elementos elevadores en los servicios sujetos al tipo del 10 % según lo dispuesto en el artículo 91.Uno.2.10.º de la LIVA para las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, siempre y cuando se cumpla el resto de requisitos contemplados en dicho precepto.

En la Sentencia de 22 de septiembre de 2022 (asunto C-330/21 –NFJ087433–), The Escape Center, se plantea la posibilidad de aplicar el tipo de IVA reducido no solo a las cuotas de acceso a gimnasios e instalaciones deportivas, sino también a los servicios de acompañamiento, grupal o individual, en el uso de las instalaciones deportivas.

El TJUE confirma que, efectivamente, puede aplicarse el tipo reducido al acompañamiento, tanto individual como grupal, cuando el acompañamiento esté asociado a la utilización de las instalaciones y sea necesario para la práctica del deporte y de la educación física o cuando el acompañamiento sea accesorio al derecho de utilizar dichas instalaciones o al uso efectivo de estas.

Este pronunciamiento no afecta directamente a nuestro país, en la medida en que, aunque la directiva permite la aplicación del tipo reducido a los servicios de gimnasios, el legislador español no ha hecho uso de tal habilitación y aplica el tipo general al uso de los gimnasios e instalaciones deportivas distintos de aquellas exentas por aplicación del artículo 20.Uno.13.º de la LIVA (de hecho, hasta el 1 de septiembre de 2012, se aplicaba en España el tipo reducido a estos servicios, siendo excluidos del mismo por el Real Decreto-Ley 20/2012).

6. Sujeto pasivo

En la Sentencia de 24 de marzo de 2022 (asunto C-697/20 –NFJ088113–), Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Perte du statut d'agriculteur forfaitaire), se plantea, por una parte, la consideración como sujeto pasivo único a dos cónyuges en régimen de gananciales que realizan sendas explotaciones económicas de cría de pollos en la misma explotación; y, por otra parte, la posibilidad de excluir de la aplicación del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) a un sujeto pasivo, cuando su cónyuge desarrolla de forma independiente la misma actividad en la misma explotación, utilizando ambos bienes de la sociedad de gananciales, y renuncia al REAGP acogiéndose al régimen general del impuesto.

En cuanto a la primera cuestión, el TJUE afirma que todo aquel que desarrolla de forma independiente la ordenación de la actividad es un empresario independiente. Destaca que se debe atender al hecho de que los cónyuges gestionen por separado los recursos destinados a las respectivas actividades de cría de pollos, para examinar si son distintas desde el punto de vista económico, financiero y organizativo. En cambio, es irrelevante el hecho de que dichos cónyuges ejerzan sus actividades en el marco de una misma localización, la

misma explotación agrícola, que poseen en gananciales. Por consiguiente, esa previsión del derecho polaco se declara contraria al régimen común del IVA.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, la posibilidad de excluir al cónyuge del renunciante al REAGP de ese mismo régimen especial, el tribunal destaca el carácter excepcional del citado régimen especial, justificable solo como simplificación cuando existan dificultades administrativas y siempre que no se comprometa la correcta percepción del impuesto. Señala que, aunque se deben aportar pruebas objetivas de que existe ese riesgo para la correcta percepción del impuesto, el hecho de que uno de los cónyuges pueda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (régimen general) y el otro no (REAGP) podría dar lugar a abusos, la exclusión del REAGP del cónyuge del renunciante no es contraria al régimen común del IVA.

La primera de las cuestiones plantea un asunto de especial relevancia en nuestro derecho, habida cuenta de que el artículo 84 de la LIVA permite considerar como empresarios a los entes sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Permite ello plantear si en nuestro país, necesariamente, debería considerarse como sujeto pasivo a la sociedad de gananciales. No ha sido esa la respuesta dada por la DGT. En varias consultas (entre otras, V2495/2016, de 8 de junio –NFC060228–) se ha afirmado que, en el caso de la sociedad de gananciales, dadas las particulares características de esta, a efectos del IVA, la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros. Entendemos que esta respuesta es perfectamente compatible con el pronunciamiento del TJUE.

No obstante, queremos llamar la atención que en no pocas ocasiones la Inspección, a la hora de comprobar la existencia de actividades independientes por parte de personas con vinculación familiar muy próxima, utiliza como elemento justificativo de la unicidad de actividad, el ejercicio en los mismos locales. Aunque, en un juicio personal, seguimos creyendo que tal elemento de prueba es relevante; a la vista del pronunciamiento del tribunal consideramos que este indicio, como prueba angular de la unicidad de actividades, nunca debería prosperar, debiendo reunir otras pruebas que justifiquen la unicidad desde el punto de vista económico, financiero y organizativo.

En cuanto a la segunda cuestión, a pesar de su relevancia, en nuestra LIVA no se excluye del REAGP a un empresario por el hecho de que su cónyuge desarrolle una actividad que pudiera estar acogida al mismo régimen especial y haya renunciado al mismo. Quizá, visto el criterio del tribunal, el legislador pudiera plantearse esta causa de exclusión.

En la Sentencia de 12 de mayo de 2022 (asunto C-714/20 –NFJ086675–), U.I. (Représentant en douane indirect), se suscita la posible exigencia del IVA a la importación al representante aduanero indirecto en la importación.

Se plantea, en concreto, el caso de una sociedad U.I. que actuó como representante aduanera indirecta de otras sociedades en dos importaciones. A dicha sociedad le fueron

practicadas sendas liquidaciones por IVA a la importación, invocando las disposiciones del Código Aduanero. La sociedad impugnó las mismas al considerar que el Código Aduanero no resulta aplicable al IVA y, además, que, en el ordenamiento jurídico italiano, ninguna disposición establecía la responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto junto con la sociedad importadora por el pago del IVA a la importación.

El TJUE afirma que el código aduanero establece la condición de deudores tanto para el importador en cuyo nombre se presenta dicha declaración como para el representante aduanero indirecto. Sin embargo, dicho Código se aplica exclusivamente en relación con la deuda aduanera, pero no con el IVA a la importación, que no forma parte de los «derechos de importación» según el mismo.

Por otro lado, es cierto que el artículo 201 de la Directiva del IVA, que establece «será deudora del IVA a la importación la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación», confiere una facultad a los Estados miembros para designar a los sujetos pasivos del impuesto en la importación, lo que además se ratifica por el considerando 43 de la directiva, que dispone que los Estados miembros tienen plena libertad para designar al deudor del impuesto a la importación. Pero, aunque los Estados miembros tienen esta facultad, deben hacer tal fijación de los sujetos obligados en relación con el IVA a la importación mediante disposiciones nacionales suficientemente claras y precisas, dentro del respeto del principio de seguridad jurídica. La responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del IVA a la importación, solidariamente con la del importador, no puede mantenerse a falta de disposiciones nacionales que lo designen o lo reconozcan, de manera explícita e inequívoca, como deudor de dicho impuesto.

Este pronunciamiento no afecta directamente a nuestro país, en la medida en que, haciendo uso de la autorización conferida por la directiva, el legislador español ha decidido establecer de forma inequívoca la responsabilidad solidaria del representante aduanero que actúe en representación indirecta (en nombre propio, pero por cuenta ajena) en las importaciones en el artículo 87.Dos de la LIVA.

En la Sentencia de 30 de junio de 2022 (asunto C-146/21 –NFJ086722–), DGRFP București, se cuestiona si afecta al principio de neutralidad una normativa nacional que para aplicar la inversión del sujeto pasivo requiere que el empresario esté identificado a efectos del IVA.

En concreto, se plantea la aplicación de la regla de inversión para determinadas entregas de madera vigente en Rumanía, según derogación autorizada por decisión. La aplicación de la inversión requiere que tanto proveedor como adquirente estén identificados, como medida para garantizar la sujeción al impuesto. El recurrente era un empresario que se acogía al Régimen Especial (RE) de Franquicia (este RE no se aplica en España e incluye únicamente a microempresarios), por lo que no estaba obligado a identificarse. En una comprobación se constató que había superado los límites para acogerse a dicho RE; en consecuencia, se le practicó liquidación exigiéndole el IVA devengado. El sujeto se opuso indicando que la

operación estaría acogida a la inversión, ya que, al superar el umbral y salir del RE, debería haberse identificado, cumpliendo con el requisito para aplicar la exención.

EL TJUE analiza nuevamente la regla de inversión desde el punto de vista de la neutralidad, destacando que la misma no afecta al derecho a la deducción, puesto que no se está cuestionando la deducibilidad de cuota alguna.

Entiende el TJUE que la limitación establecida está justificada por el principio de seguridad jurídica, pues la identificación es la única forma en la que el adquirente puede constatar el sometimiento de la operación a la inversión del sujeto pasivo.

Aunque en España no se aplique una regla de inversión para estos productos, dado que la inversión se aplica, esencialmente, en las operaciones realizadas entre empresarios, el criterio contenido en la misma es trasladable a nuestro derecho, pues solo mediante la acreditación de la condición empresarial puede plantearse la obligación de aplicar la citada regla de inversión.

En la Sentencia de 13 de octubre de 2022 (asunto C-1/21 –NFJ087552–), Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», se examina la validez de un supuesto de responsabilidad tributaria en relación con las deudas tributarias por IVA.

El TJUE examina la posible responsabilidad del administrador de una persona jurídica, que actuó de una forma culpable, causando que no se percibiera íntegramente el crédito tributario, lo que ha llevado a que se le declare responsable tributario por una norma de derecho nacional.

El TJUE destaca que no se encuentra ante una norma de IVA, pues no es uno de los supuestos de responsabilidad por las cuotas devengadas previstos en la directiva, sino a una medida nacional enmarcada en el ámbito del artículo 273 de la Directiva del IVA, que permite adoptar medidas para garantizar la integridad de la recaudación del IVA y para luchar contra el fraude, aunque no fija ni los límites ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios a utilizar amplio.

En ese marco, la exigencia que demanda el TJUE es que no se trate de un sistema de responsabilidad objetiva, en el que el presunto responsable se puede liberar de la responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos del deudor, por lo que no se le puede imputar influencia en la pérdida de ingresos fiscales.

Como quiera que el TJUE entiende que la responsabilidad declarada cumple con este requisito, la declara compatible con el derecho comunitario.

Esta sentencia tiene una incidencia directa en nuestra normativa tributaria, que prevé unos supuestos de responsabilidad para todas las deudas tributarias, incluyendo entre ellas

el IVA, en los artículos 42 y 43 de la LGT. Ciertamente los tribunales españoles proscriben la exigencia de las responsabilidades objetivas, pero no es infrecuente que la exigencia de la participación en los supuestos de responsabilidad se aplique con gran laxitud por la Administración tributaria y se bendiga por los órganos de revisión y los tribunales. Creemos que esta sentencia puede servir de recordatorio, al menos en el IVA, de aquello que no debería ser la responsabilidad tributaria.

7. Deducciones

En la Sentencia de 13 de enero de 2022 (asunto C-156/20 –NFJ084435–), Zipvit, se plantea la posibilidad de deducir las cuotas que estarían incluidas en el precio de un servicio que, erróneamente, se ha considerado exento de IVA.

Zipvit recibía servicios de la empresa postal estatal de Reino Unido que se consideraban exentos del impuesto. Como consecuencia de la Sentencia de 23 de abril de 2009 (asunto C-357/07 –NFJ032518–), TNT Post UK, los servicios prestados a Zipvit pasaron a considerarse sujetos y no exentos. El contrato suscrito entre el servicio postal y Zipvit especificaba que se trataba de un servicio exento y que si se encontraran sujetos se repercutiría el impuesto; no obstante, el servicio postal, por los elevados costes que le supondría, decidió no repercutir el IVA que se hubiera devengado con arreglo al nuevo criterio.

Zipvit, a la luz de la jurisprudencia del TJUE que permite considerar incluido el impuesto en el precio pagado cuando el sujeto pasivo no va a poder repercutir el impuesto a sus destinatarios, pretendió deducir el impuesto que debía entenderse incluido en el precio que había pagado.

El TJUE considera que en estas condiciones no puede ampararse el derecho a la deducción, ya que los términos del contrato eran claros y, aunque no se haya pretendido la repercusión del impuesto por el sujeto pasivo, no se había devengado la cuota cuya deducción se pretendía.

A nuestro juicio, el supuesto planteado es un caso particular, cuya eficacia no puede ir más allá del mismo. Sorprende, eso sí, que el tribunal no haya sido más riguroso ante un caso evidente, a mi modo de ver, de abuso de derecho, en el que se pretende obtener una doble ventaja, cuando los términos contractuales resultan tan claros como se han expuesto, dando el TJUE una cumplida y justificada respuesta como si la pretensión formulada fuera cosa distinta a una construcción técnica para tratar de justificar lo que no es razonable: pretender deducir un IVA del que eres plenamente consciente que no te han repercutido ni has pagado.

En la Sentencia de 24 de febrero de 2022 (asunto C-582/20 –NFJ085297–), SC Cridar Cons, se suscita una cuestión procedimental nacional sobre el ejercicio del derecho a la deducción.

En concreto, se plantea si resulta compatible con los principios de neutralidad fiscal y derecho a una buena administración la legislación de un Estado miembro que permite que se suspenda un procedimiento de reclamación contra una liquidación practicada por la Inspección, en la que se entendió que no eran deducibles determinadas cuotas soportadas por responder a operaciones de fraude, manteniendo la ejecutividad de la liquidación administrativa que excluye la deducibilidad. La razón que permite tal suspensión del procedimiento es la existencia de un procedimiento penal en curso, en el que se espera obtener pruebas adicionales sobre el citado fraude.

La cuestión que se plantea en relación con el impuesto, aunque incidental, es la posible afectación al principio de neutralidad por la liquidación practicada en la que no se dispone de todos los elementos acreditativos de la participación en el fraude, remitiendo esta cuestión el TJUE al tribunal nacional, recordando su doctrina sobre la conocida teoría del conocimiento, según la cual debe haber quedado acreditado la participación o el conocimiento de la existencia del fraude para limitar el derecho a la deducción.

En cuanto a la cuestión procedimental, el TJUE da una respuesta condicionada, señalando que la suspensión del procedimiento es válida siempre que, primero, tal suspensión no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable; segundo, la motivación de la resolución por la que se acuerda dicha suspensión aporte los hechos y los fundamentos de derecho y pueda ser objeto de control jurisdiccional y, tercero, si finalmente resultara que se denegó el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la Unión, dicho sujeto pasivo pueda obtener la devolución del importe correspondiente en un plazo razonable y, en su caso, percibir los intereses de demora que se devenguen.

Dado que esta sentencia se proyecta en su aspecto esencial sobre una medida procedimental muy particular del derecho nacional de otro Estado miembro que no tiene equivalente en España, no podemos extraer una consecuencia directa para nuestro derecho. No obstante, como siempre, los principios que de la misma se derivan son aplicables a toda limitación temporal que pueda imponerse a la revisión de los actos administrativos, aunque tales limitaciones parezcan, hoy en día, extrañas a nuestro derecho.

En cuanto a la afectación del principio de neutralidad y la limitación al derecho a la deducción, no hay novedad esencial en la doctrina asentada del TJUE.

En la Sentencia de 7 de julio de 2022 (asunto C-194/21 –NFJ086788–), Staatssecretaris van Financiën (Forclusion du droit à déduction), se plantea la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción no ejercido al adquirir un bien o servicio con ocasión de la primera utilización del citado bien o servicio en las actividades.

En concreto, se trata del supuesto de un sujeto pasivo que adquirió unos bienes inmuebles y servicios relacionados con los mismos en 2006, sin ejercer el derecho a la deduc-

ción. En 2013 transmitió los bienes, sin declarar el impuesto devengado, siendo la primera utilización en la actividad de los bienes. El impuesto no declarado en 2013 fue comprobado en 2015, pretendiendo el contribuyente la deducción del IVA soportado que no dedujo en 2006, al considerar que siendo la primera utilización del bien dentro del periodo de regularización resultaba posible.

Contesta el TJUE que el principio de neutralidad no se opone a una normativa que limita el ejercicio del derecho a la deducción cuando no se ha ejercitado en un plazo bastante amplio. Además, no habiendo ejercitado el derecho a la deducción, no existe cuota alguna que regularizar. En consecuencia, no existe incumplimiento alguno en la negativa a la regularización que acordó la Administración.

El carácter interpretativo de esta sentencia hace que su criterio sea trasladable a cualquier caso igual que se pueda producir ante la Administración española. Por otro lado, el legislador en la LIVA, tanto en su artículo 95 (regularización por cambio de afectación) como en el artículo 107 (regularización de bienes de inversión) deja claro que la regularización debe realizarse sobre las cuotas soportadas deducibles, por lo que, caducado el derecho a la deducción, no existe cuota deducible alguna que regularizar.

En la Sentencia de 8 de septiembre de 2022 (asunto C-98/21 –NFJ087233–), Finanzamt R (Déduction de TVA liée à une contribution d’associé), se examina el derecho a la deducción del impuesto soportado por una sociedad *holding* mixta.

Se trata, en concreto, en este caso, de una entidad *holding* mixta, que presta servicios de contabilidad y apoyo a la gestión a sus participadas. Estas entidades participadas realizan actividades mayoritariamente exentas, por lo que no pueden deducir las cuotas soportadas.

La entidad *holding* adquirió unos servicios de interés de sus participadas. No obstante, como señala el tribunal, tales servicios no pueden considerarse ni servicios necesarios para la prestación de servicios que realiza en favor de sus participadas de contabilidad y apoyo a la gestión, ni gastos generales que asuma la entidad *holding* y que repercuta vía precio a las participadas.

En tales condiciones, concluye el TJUE que no puede concederse el derecho a la deducción del impuesto soportado.

Esta sentencia propone un criterio interpretativo sobre el alcance del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el caso de una *holding*, en particular, pero que es además un criterio general sobre las adquisiciones en interés de un tercero y que no generan un IVA repercutido. Tanto el criterio particular como el general deben ser recibidos, siendo, a nuestro juicio, el criterio general de gran importancia. Ciertamente no será nada sencillo identificar el hecho de la adquisición, fuera de un caso tan evidente como este, por tratarse de una *holding* que adquiere servicios claramente relacionados con la actividad de una

participada y no con la propia actividad, pero alumbra un principio general para resolver una situación que se da con frecuencia: la adquisición de bienes o servicios cuya relación con la actividad resulta muy dudosa, aunque será muy costoso para aplicar este criterio relacionarlos con un beneficio a tercero, sea socio, administrador o cualquier otra persona de las que pueda obtener una ventaja oculta de una sociedad, para limitar su deducción.

En la Sentencia de 15 de septiembre de 2022 (asunto C-227/21 –NFJ087292–), HA. EN., se examina la posibilidad de excluir el derecho a la deducción en los casos de posible insolvencia del sujeto pasivo que debe ingresar la cuota cuya deducción se pretende.

El caso planteado es, en esencia, el siguiente. El recurrente adquirió un crédito hipotecario de una entidad financiera, conociendo la situación de insolvencia del deudor. El bien hipotecado salió a subasta, quedando desierta, por lo que, en aplicación de una norma del derecho de Lituania, el recurrente se quedó el bien por el valor de la deuda perseguida. Le fue expedida factura indicando la base y la cuota de IVA repercutida. El deudor resultó finalmente insolvente y no ingresó el IVA. La Administración lituana excluyó el derecho a la deducción del IVA soportado por considerar que la empresa adquirente sabía la situación de insolvencia del sujeto pasivo que le había transmitido el bien y repercutido la cuota.

Se suscita en el recurso si es compatible con el principio de neutralidad fiscal la práctica de un Estado miembro que excluye el derecho a la deducción del IVA soportado porque sabía quién pretende la deducción que el sujeto pasivo que transmitía un bien inmueble se encontraba en situación de insolvencia, por lo que resultaba posible que no abonara el IVA devengado.

El TJUE concluye que dicha práctica es contraria al principio de neutralidad, con base en diversas consideraciones. En primer lugar, a que supone trasladar sobre el cliente el riesgo de insolvencia del deudor que es propio de la Hacienda pública, lo que resulta contrario a la directiva. En segundo lugar, porque restringe los potenciales adquirentes de un inmueble en un procedimiento de liquidación de los bienes del deudor. Y, finalmente, también por hacer de peor condición a los contribuyentes en dificultades financieras que tratan de realizar su patrimonio, que a aquellos que no atraviesan tales dificultades. En definitiva, porque el principio de neutralidad se opone a que se establezcan distinciones entre los contribuyentes en función de la situación financiera que tengan.

Ciertamente esta sentencia no incide directamente en ninguna norma de nuestro derecho, pero alumbra un criterio interpretativo. Se invoca frecuentemente la conocida como teoría del conocimiento para limitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Con el presente pronunciamiento el TJUE está delimitando claramente, aunque de forma indirecta, que dicha teoría del conocimiento es aplicable en los casos de participación consciente en actuaciones fraudulentas, no para aquellos casos en los que los contribuyentes realizan operaciones regulares, aunque, por causas ajenas a su voluntad, el IVA por ellos satisfecho a sus proveedores no sea finalmente ingresado en la Hacienda pública.

En la Sentencia de 29 de septiembre de 2022 (asunto C-235/21 –NFJ087488–), Raiffeisen Leasing, se cuestiona la deducibilidad del IVA soportado mediante un contrato en lugar de una factura.

El tribunal invoca, una vez más, el principio de neutralidad, al que declara como principio esencial del IVA, que en este ámbito de los requisitos formales de la deducción exige, en palabras del tribunal, que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. La condición que pone para ello es que los documentos justificantes de la operación pongan a disposición de la Administración tributaria los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales para el ejercicio del derecho a la deducción. En particular, señala el TJUE que el documento usado como justificante deberá mencionar el IVA y contener los datos obligatorios que aparecen como contenido mínimo de las facturas. Es el tribunal que remite la cuestión el que debe comprobar que el contrato en cuestión cumple con estas exigencias mínimas, y si es así, la Administración no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto restringir el derecho a la deducción.

Este criterio fue adoptado en nuestro ordenamiento interno por el Tribunal Supremo, que en la Sentencia de 11 de julio de 2011 (rec. núm. 219/2008 –NFJ044360–) admitió el derecho a la deducción con una escritura pública, aunque se careciese de factura, siempre y cuando contenga todos los elementos relevantes para la identificación de la operación. Ciertamente parece que la sentencia que ahora comentamos pueda ser un poco más exigente que la jurisprudencia nacional, al exigir la constancia expresa del IVA (entendemos la cuota del IVA), mención que en ocasiones no se encuentra de manera expresa en la escritura pública. No obstante, creemos que no tendría futuro una práctica administrativa que pretendiera limitar el derecho a la deducción por esa falta de constancia de la cuota de IVA, ya que normalmente las escrituras dan todos los datos necesarios para determinar este con una sencilla operación matemática de multiplicación.

En la Sentencia de 6 de octubre de 2022 (asunto C-293/21 –NFJ087512–), Vittamed technologies, se analiza la regularización de bienes de inversión en los casos de baja en la actividad.

Se plantea la cuestión prejudicial en el caso de una entidad que ha creado unos bienes de inversión a partir de otros bienes y servicios, habiendo deducido el impuesto soportado por la adquisición de estos, y que, posteriormente, se da de baja en la actividad y se declara en liquidación, sin haber usado nunca tales bienes de inversión.

El tribunal que plantea la cuestión prejudicial plantea ante el TJUE que existe una aparente contradicción en la jurisprudencia de este. Por una parte, la Sentencia de 9 de julio de 2020 (asunto C-374/19 –NFJ078271–), Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, y jurisprudencia conexas, que exigen la regularización cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción; y, por otra parte, la Sentencia de 15 de enero de 1998 (asunto C-37/95 –NFJ005928–), Bel-

gische Staat/Ghent Coal Terminal, que afirma que se mantiene el derecho a la deducción aunque posteriormente no se dediquen los bienes a actividades gravadas.

El TJUE, para aclarar esta aparente disparidad de criterio, distingue dos situaciones diferentes. Aquellos casos en los que, por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, se abandonan las inversiones inicialmente previstas, aunque el sujeto pasivo sigue teniendo la intención de utilizar esos bienes o servicios para realizar operaciones gravadas, en los que se mantiene el derecho a la deducción y no procede realizar regularización alguna. Por otro lado, los casos en los que el sujeto pasivo no prevé utilizar los bienes o servicios en cuestión para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utiliza para realizar operaciones exentas, en los que se rompe la relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen, y que deben dar lugar a la aplicación del mecanismo de regularización.

Concluye el TJUE señalando que, según los datos que se facilitan en la remisión por el tribunal que somete la cuestión, nos encontramos en el segundo caso, por lo que deberán regularizarse las cuotas soportadas.

En este caso nos encontramos con una aclaración sobre el alcance y aplicabilidad de la doctrina previa del TJUE. Cuando parecía claro, a la luz de la sentencia *Belgische Staat/Ghent Coal Terminal*, muchas veces invocada ante los tribunales españoles, que el cese contra la voluntad del empresario no originaba la obligación de regularizar las deducciones, la presente sentencia introduce una limitación en su alcance. Evidentemente, no cabe sino atender a este nuevo criterio y aplicar la regularización cuando, de acuerdo con lo señalado por el TJUE, proceda.

En la Sentencia de 24 de noviembre de 2022 (asunto C-596/21 –NFJ088144–), *Finanzamt M (Étendue du droit à déduction de la TVA)*, se examina el ejercicio del derecho a la deducción en supuestos de fraude.

En concreto, se trata de una operación de transmisión de un vehículo de segunda mano, en la que la empresa vendedora simula la participación de un intermediario en la venta al cliente adquirente. El precio de la venta de la empresa vendedora al intermediario es más reducido que el precio de venta del intermediario a la empresa cliente final. La empresa vendedora declara e ingresa el IVA devengado; la intermediaria no declara, pero expide factura detallando el IVA repercutido; y la empresa cliente final pretende la deducción del IVA repercutido por el intermediario. Ha quedado acreditado que la empresa cliente final conocía o debería haber conocido que se estaba cometiendo un fraude. La Administración niega el derecho a la deducción a la empresa cliente final.

La particularidad de este caso es que, tal y como lo hemos descrito, el fraude no alcanza a la totalidad de la cuota repercutida por el operador fraudulento, al que hemos denominado el intermediario, ya que la parte de IVA dejado de ingresar por el mismo sería únicamente la diferencia entre su IVA repercutido y su IVA soportado.

El TJUE confirma que, ante dicho conocimiento de la participación en el fraude, puede denegarse el derecho a la deducción del IVA soportado y que, además, dicha negativa a la deducción no alcanza, únicamente, a la parte del IVA que ha sido defraudada (el valor añadido por el intermediario), sino que puede negarse el derecho a la deducción de la totalidad de la cuota soportada.

Otra vez una relevante sentencia sobre el alcance de la limitación del derecho a la deducción por aplicación de la teoría del conocimiento. Como ya hemos señalado, se trata de un criterio interpretativo, pero que tendrá frecuente aplicación, en la medida en que es habitual que en las tramas de fraude el impuesto dejado de ingresar no sea la totalidad del impuesto (aunque generalmente son cantidades proporcionalmente mucho más grandes que la que se cuestiona en este caso).

En la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 (asunto C-512/21 –NFJ088165–), Aquila Part Prod Com, se examina la prueba de la participación en un fraude circular.

Se cuestiona, en concreto, las circunstancias que rodean a la acreditación de la participación en un fraude circular. Señala la resolución de remisión que la Administración había constatado la existencia del fraude y la participación del recurrente a través de múltiples indicios, tales como incumplimientos en relación con la normativa de seguridad en la cadena alimentaria, circunstancias financieras de las sociedades participantes, y condiciones de los contratos, presencia de cláusulas y circunstancias poco comunes en los contratos de transporte y en los propios contratos.

El tribunal que remite la cuestión plantea hasta seis cuestiones prejudiciales que se pueden resumir en que solicita la apreciación de las circunstancias que permiten concluir el conocimiento o participación en el fraude, elemento capital para la aplicación de la teoría del conocimiento.

La respuesta del TJUE se resume en dos puntos principales. La valoración de las pruebas acreditativas del fraude y la participación o el conocimiento de este es una cuestión de hecho que no corresponde al TJUE, sino a los tribunales nacionales. La acreditación de estos hechos no está tasada, de una prueba concreta difícilmente se puede llegar a la conclusión de la existencia y participación en el fraude, pero puede constituir un indicio que, junto a otros, sirva para la acreditación de tal fraude. En todo caso, añade que la Administración no puede limitarse a acreditar que una operación forma parte de una cadena de fraude para excluir el derecho a la deducción; debe, además de acreditar el fraude, acreditar también que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación formaba parte del referido fraude, lo que no necesariamente conlleva identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

Añade, además, que cuando existan indicios de fraude, la Administración puede exigir al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para asegurarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude; pero no se le puede exigir que lleve a

cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que llevaría a cabo en una comprobación la Administración tributaria.

En concreto, el incumplimiento de la normativa en materia de seguridad de la cadena alimentaria, o el hecho de que el administrador de una sociedad unida por un contrato de agencia al recurrente conociera la existencia del fraude, cuestiones concretas por las que se preguntaba, por sí solos, no constituyen elementos de prueba plena acreditativos de la participación o conocimiento del fraude, pero son indicios que, junto con otros, pueden acreditar la participación o el conocimiento del fraude.

La presente sentencia incide otra vez sobre la acreditación de la participación o conocimiento del fraude que exige el TJUE para la aplicación de la teoría del conocimiento desde que la acuñara en las famosas Sentencias de 6 de julio de 2006 (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04 –NFJ022972–), Kittel y Recolta Recycling. Periódicamente tenemos nuevas sentencias en las que se cuestiona sobre uno u otro indicio. Como todas las cuestiones relativas a la prueba, más allá del examen de una prueba concreta, que difícilmente va a coincidir con las que se tenga que valorar en un caso concreto que se someta a nuestro estudio, lo relevante, al menos a nuestro juicio, son los criterios generales aplicables a todos los casos y que son los que hemos analizado.

8. Devoluciones

En la Sentencia de 10 de febrero de 2022 (asunto C-487/20 –NFJ085018–), Philips Oras-tie, se plantea si resulta compatible con los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad un régimen nacional para las devoluciones de las cantidades ingresadas por actos administrativos en materia de IVA que resulta menos favorable que el previsto para otras deudas tributarias.

Según señala la sentencia, la normativa nacional en cuestión permite a la Administración tributaria de un Estado miembro denegar la devolución de la cantidad ingresada por una liquidación tributaria por IVA, que ha sido impugnada y para la que se ha obtenido una resolución favorable, que priva de validez a la liquidación, aunque no es firme, y habiendo prestado una garantía bancaria que cubre el importe del IVA reclamado. Al parecer, no se aplica la misma norma en otros impuestos y exacciones tributarias.

Con tales antecedentes no resulta sorprendente que el TJUE señale que tal disposición es contraria a los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad.

No parece que esta resolución tenga un traslado directo a nuestro derecho, en la medida en que las disposiciones sobre ejecución de resoluciones, administrativas o judiciales, aunque no sean firmes, no diferencia entre el IVA y otros impuestos.

En la Sentencia de 13 de octubre de 2022 (asunto C-397/21 –NFJ087547–), HUMDA, se suscita la devolución del IVA indebidamente ingresado.

En concreto, se plantea un caso en el que fueron repercutidas unas cuotas de IVA imprevistas, ya que, por aplicación de las reglas de localización, no se habían devengado en el territorio donde se declararon. La entidad sujeto pasivo había sido disuelta y liquidada, por lo que solicitó la devolución el destinatario de los servicios. Dicha solicitud fue desestimada, ya que en el derecho húngaro no se contempla la solicitud de la devolución por el obligado a soportar la repercusión del impuesto.

El tribunal responde que, para dar cumplimiento a unas exigencias mínimas en esta materia, se debe reconocer al sujeto que ha pagado por error el IVA el derecho a solicitar su devolución y, por otro lado, el obligado a soportar la repercusión debe poder ejercer frente a dicho sujeto pasivo una acción de derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso. Partiendo de esta premisa, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones y procedimiento para regularizar el IVA indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe. No obstante, los Estados miembros también deben establecer los instrumentos necesarios para permitir al destinatario de los servicios recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, cuando no lo haga el sujeto pasivo prestador del servicio.

Igualmente, reconoce la obligación de pagar intereses cuando un Estado miembro ha percibido impuestos indebidamente. Dicha obligación se regulará por el ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo (interés simple o interés compuesto), respetando los principios de equivalencia y de efectividad.

Como hemos visto, el TJUE, aunque afirma los derechos que asisten a los contribuyentes, remite su desarrollo a la normativa de los Estados miembros. El artículo 14.1 b) del Reglamento de revisión prevé la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos directamente por el obligado a soportar la repercusión del impuesto. Añade, además, el artículo 14.2 c) del mismo reglamento que el derecho a obtener la devolución del IVA indebidamente ingresado será de quien soportó la repercusión. Por otro lado, el artículo 221 de la LGT prevé que la devolución de los ingresos indebidos lo sea tanto de las cantidades ingresadas como de los intereses devengados desde el momento del ingreso indebido. Esta obligación de devolución de los ingresos indebidos se aplica, por supuesto, al IVA, y en las mismas condiciones jurídicas al resto de ingresos tributarios. En conclusión, el régimen nacional cumple sobradamente con las exigencias del TJUE (es, de hecho, incluso más ágil, sencillo y eficaz para la devolución que el procedimiento requerido como mínimo por el tribunal) y respeta los principios de equivalencia y efectividad en la medida en que se aplica de igual manera a todos los tributos aplicables en España.

En la Sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-378/21 –NFJ088176–), Finanzamt Österreich, se plantea la regularización de una cuota repercutida a tipo superior al legalmente previsto.

Se trata, en particular, de un empresario que explotaba un área de juegos de interior y que aplicaba a sus servicios un tipo del 20 %, cuando el procedente era el del 13 %. Todos sus clientes eran no empresarios que, por tanto, no deducían el impuesto. Advertida esta circunstancia, solicitó la rectificación del IVA repercutido. La Administración lo denegó, invocando el artículo 203 de la directiva, y el potencial enriquecimiento injusto para el empresario.

El TJUE concluye que no hay riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en la medida en que, siendo los clientes particulares, no hay riesgo de que deduzcan la cuota repercutida, por lo que no hay razón para exigir al empresario, en aplicación del citado artículo 203 de la directiva, el IVA consignado en la factura, aunque no sea el legalmente procedente.

Ciertamente, esta sentencia omite un pronunciamiento más claro sobre una cuestión que entendemos capital y que invocaba la Administración: se está produciendo un enriquecimiento sin causa del empresario, cuyo resultado de las operaciones se está mejorando al aplicar un tipo inferior y no tener la obligación de devolver el IVA repercutido a quienes lo soportaron por no estar identificados individualmente. Con el ánimo de ser realistas, no es menos cierto que en todos los servicios de este tipo, los consumidores finales, dado que no vamos a deducir el impuesto, nos preocupamos exclusivamente del precio final, impuestos incluidos, y ni siquiera reparamos en el tipo que se nos está aplicando, por lo que, en realidad, la relación entre el cliente y el empresario no se ha visto alterada. En todo caso, genera una duda interpretativa en relación con el Reglamento de revisión, que, como ya hemos visto, contempla en su artículo 14.2 c) como titular del derecho a obtener la devolución del IVA indebidamente ingresado a quien soportó la repercusión, siendo la duda de si la Administración puede condicionar la devolución del ingreso indebido a que se identifique tal destinatario. Así lo ha entendido, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 15/2020, de 13 de enero (rec. núm. 240/2018 –NFJ078344–).

9. Regímenes especiales

En la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 (asunto C-141/20 –NFJ088161–), *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, se examinan diversas cuestiones sobre el alcance del concepto grupo a efectos del régimen especial de grupos del IVA.

Se plantea, en primer lugar, si la regulación del derecho nacional cuestionada que considera como sujeto pasivo a la entidad dominante de un grupo se opone a la normativa comunitaria que considera como sujeto pasivo al propio grupo y no a las sociedades individualmente consideradas. El TJUE explica que, aunque se señale como sujeto pasivo único en el régimen de grupo a la entidad dominante y no al propio grupo, si en el cumplimiento de su obligación de declaración se incluyen la totalidad de las operaciones de todas las entidades y la entidad dominante puede dirigirse contra las demás entidades que formen

parte de dicho grupo para que respondan de las obligaciones tributarias, el resultado es equivalente al régimen previsto en la directiva, por lo que no existe reparo que formular.

Se cuestiona, en segundo lugar, si es válida la restricción que se establece en derecho alemán que condiciona la integración en el grupo a que la entidad dominante posea una participación mayoritaria en su capital y, además, una mayoría de los derechos de voto. El tribunal contesta que tal exigencia es excesiva, y que debe existir grupo de entidades siempre que quede acreditado que la entidad dominante puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte del grupo a efectos del IVA, aun sin poseer tal participación y derechos de voto.

Finalmente, el TJUE añade que se opone a la normativa comunitaria que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a determinadas entidades como no independientes si están integradas en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

La presente sentencia obliga, a nuestro juicio, a una reflexión sobre la regulación nacional del régimen de grupo de entidades. Ciertamente nuestra normativa prevé que se integren las entidades con una fuerte vinculación, tal y como reclama la directiva, pero realmente se concreta esa fuerte integración en la exigencia de un dominio mayoritario o bien en el capital o bien en los derechos de voto, sin tomar en consideración otras situaciones en las que haya, de hecho, un dominio. Por otro lado, tanto las entidades dominantes como las dependientes deben cumplir sus obligaciones específicas, sin perjuicio de las obligaciones especiales del grupo que pesan sobre la dominante. Todo ello son cuestiones que exigen un examen detallado a la luz de la doctrina del TJUE.

En la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 (asunto C-269/20 –NFJ088163–), Finanzamt T (Prestations internes d'un groupement TVA), se plantea, otra vez, el alcance del grupo de entidades.

El TJUE reafirma la validez de la regulación nacional que considera como sujeto pasivo único en el régimen de grupo a la entidad dominante y no al propio grupo, si en el cumplimiento de su obligación de declaración se incluye la totalidad de las operaciones de todas las entidades y la entidad dominante puede dirigirse contra las demás entidades que formen parte de dicho grupo para que respondan de las obligaciones tributarias.

10. Otras cuestiones

En la Sentencia de 5 de mayo de 2022 (asunto C-570/20 –NFJ085997–), Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie, se suscita la compatibilidad de un régimen sancionador nacional que prevé la acumulación de sanciones fiscales y pe-

nales en determinados incumplimientos con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Se produce, en concreto, la validez de una disposición del Código Penal francés que permite acumular sanciones penales, pecuniarias y privativas de libertad, en los casos más graves de defraudación en el IVA, con las sanciones fiscales; teniendo además presente la interpretación realizada por el Consejo Constitucional del país sobre los criterios que deben tenerse presentes para dicha acumulación.

El TJUE recuerda que las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA constituyen una aplicación del Derecho de la Unión y, por consiguiente, deben respetar los derechos fundamentales garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En particular, esta garantiza que la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal debe respetar los principios de claridad y previsibilidad y, además, la normativa nacional debe garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

El tribunal constata que la normativa nacional que prevé la posibilidad de acumulación de procedimientos y de sanciones es adecuada para alcanzar el objetivo legítimo de luchar contra las infracciones en materia de IVA; y que cuando, según la doctrina jurisprudencial, solo puede aplicarse en los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas, precisando al mismo tiempo que esta gravedad puede resultar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención, no resulta, en sí misma, imprevisible.

Por ello, declara el tribunal que no se opone a la normativa comunitaria esta posibilidad de acumulación de procedimientos y de sanciones; que, sin embargo, se opone a dicha normativa comunitaria la normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada; aunque no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción, que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos ju-



risdccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

En el derecho español no existe tal acumulación de sanciones penales y administrativas, lo que limita un poco el alcance del presente pronunciamiento.

No obstante, aunque no sea una novedad, debemos destacar de esta resolución que, con cada vez mayor frecuencia, el TJUE examina las normas nacionales y la aplicación del IVA no solo desde el punto de vista del acomodo a la directiva, sino también de acuerdo con los principios generales y derechos derivados de declaraciones programáticas cuasi constitucionales, tal como la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que se invoca en esta sentencia.

Los pagos por responsabilidad subsidiaria son pérdida de patrimonio en el IRPF

Análisis de la [Consulta de la DGT V0083/2023, de 23 de enero](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos (España)*

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

En este comentario se analiza la Consulta de la Dirección General de Tributos V0083/2023, donde reitera el criterio manifestado en otras anteriores, de acuerdo con el cual se pueden considerar como pérdidas patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas las cantidades pagadas por el responsable subsidiario al hacer frente de las deudas tributarias del obligado principal. Dichas pérdidas forman parte de la base imponible general del contribuyente al no derivar de transmisiones, pudiendo compensarse con el 25 % del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta que también integren la base imponible general. Más discutible resulta, a nuestro juicio, la regla de imputación temporal de dicha pérdida, que, según el criterio administrativo, solo coincide con el momento del pago cuando el acuerdo de derivación de responsabilidad fuera definitivo.

Publicado: 05-06-2023

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2023). Los pagos por responsabilidad subsidiaria son pérdida de patrimonio en el IRPF. (Análisis de la Consulta de la DGT V0083/2023, de 23 de enero). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 483, 107-115. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18799>

1. Supuesto de hecho

La Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V0083/2023, de 23 de enero (NFC084643), reitera el criterio de consultas anteriores¹, resolviendo satisfactoriamente para los contribuyentes la cuestión planteada acerca de si el responsable subsidiario puede reflejar en su autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) una pérdida patrimonial por los pagos que hubiera tenido que realizar como consecuencia de haberle sido derivada la deuda del obligado principal.

Los hechos planteados eran los siguientes:

Un contribuyente había hecho frente al pago de diversas deudas tributarias que se le exigían por derivación de responsabilidad, en calidad de responsable subsidiario de una entidad. Preguntó a la DGT si podía declarar una pérdida patrimonial en su IRPF y cuál sería el criterio de imputación temporal de la misma.

2. Doctrina de la DGT

La respuesta del máximo órgano consultivo del Ministerio de Hacienda está fundada en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF). En él se señala que:

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones de valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos.

La DGT conecta dicho precepto con la norma contenida en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), donde se establece:

¹ Véase Consulta V2284/2021, de 13 de agosto (NFC080939).

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. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

A la vista de la normativa transcrita, la DGT interpreta que

es en el momento en el que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del deudor principal. Cuando en dichas circunstancias se realice el pago referido se producirá, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una pérdida patrimonial, en los términos regulados en los artículos 33 y siguientes de la Ley del Impuesto.

En relación con la **imputación temporal**, al tratarse de una pérdida patrimonial, el artículo 14.1 c) de la LIRPF, establece que **deberá imputarse al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que se producirá en el momento del pago de la deuda, en la medida en que el referido acuerdo de derivación de responsabilidad haya adquirido firmeza.** Dicha pérdida deberá integrarse **en la base imponible general del Impuesto** conforme a lo previsto en el artículo 48 de la LIRPF, al no derivarse de la transmisión de elementos patrimoniales (la negrita es nuestra).

3. Comentario crítico

No podemos estar más de acuerdo con la calificación jurídico-tributaria a efectos del IRPF que ha dado la DGT a las cantidades pagadas por un responsable tributario (la consulta se refiere al responsable subsidiario –regulado en el art. 43 LGT–, pero nada obsta, a nuestro juicio, para que la consulta vinculante extienda sus efectos también sobre el responsable solidario, cuya regulación se contiene en el art. 42 LGT). En ambos casos se trata de una minoración patrimonial del contribuyente del IRPF resultante de una obligación *ex lege*: la de hacerse cargo de la deuda tributaria de otro (art. 41 LGT).

En este sentido, parece que la DGT sigue el camino trazado por el Tribunal Supremo (TS), cuya Sentencia 24/2023, de 12 de enero (rec. núm. 2059/2020 –NFJ088522–), permite interpretar (*a contrario sensu*, eso sí), que son asimismo pérdidas patrimoniales (también integrables en la base imponible general, al no proceder de transmisiones), las cantidades

pagadas por los obligados tributarios a la Administración tributaria en concepto de intereses de demora.

La ubicación sistemática de la pérdida, en el apartado b) del artículo 48 de la LIRPF («Integración y compensación de rentas en la base imponible general»), implica su posible compensación con el 25 % del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta a que se refiere el artículo 45 de la LIRPF, a los que a su vez se remite el apartado a) del mismo artículo 48 de la LIRPF, esto es, todos los rendimientos salvo los del capital mobiliario grupos 1 (dividendos), 2 (intereses) y 3 (operaciones de capitalización) y las imputaciones de renta.

Así pues, *grosso modo*, a la vista de esta nueva interpretación es factible que la pérdida (o, al menos, parte de ella) patrimonial sufrida por un contribuyente por haber tenido que pagar la deuda tributaria del obligado principal como consecuencia de un procedimiento de derivación de responsabilidad, pueda ser compensada con el 25 % de su sueldo (por ejemplo), lo que evidentemente, minorará su tributación final en el IRPF.

Lo que resulta más discutible es el momento de imputación temporal de la pérdida patrimonial. Según el criterio de la DGT, la alteración patrimonial tiene lugar en el momento en el que el responsable hace frente al pago de la deuda del obligado principal. No obstante, entiende la DGT que dicho cambio en la situación patrimonial solo se produce en tanto el acuerdo de derivación de responsabilidad haya adquirido firmeza.

En la práctica, lo cierto es que suelen transcurrir varios años desde que el sujeto responsable paga la deuda del obligado principal, hasta que el acuerdo de derivación de responsabilidad adquiere firmeza. Pensemos que la mayor parte de los expedientes de derivación de responsabilidad son objeto de recurso por parte de los interesados, y el procedimiento a menudo trasciende la vía económico-administrativa llegando hasta los tribunales de justicia. Buena prueba de ello es la abundante jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del TS en materia de responsabilidad tributaria, lo que significa que desde que se inicia el procedimiento, mediante el acto administrativo de derivación de responsabilidad, hasta que este deviene firme, tras el pronunciamiento de las altas instancias judiciales, pueden pasar lustros.

Por otra parte, a nadie se oculta el incremento exponencial que vienen haciendo los órganos de recaudación de las derivaciones de responsabilidad. En la Presentación de Resultados de la AEAT 2021 (último publicado), dentro del epígrafe «Control recaudatorio»² se expone que

en 2021 se han incrementado un 8,7 % las derivaciones de responsabilidad y otras exigencias de deudas de terceros. Se han realizado 29.078 actuaciones de exigencia de deudas a terceros, frente a 26.746 realizadas en 2020. En comparación

² Fuente: Agencia Tributaria. Principales resultados 2021, julio 2022, pp. 21-27.

con 2019, el incremento es del 23,5 %. Este incremento continúa la tendencia de los últimos años, en los que se ha realizado un esfuerzo para incrementar actuaciones de esta naturaleza, en ocasiones de gran complejidad e importancia para afianzar el cobro de las deudas.

A fin de salvar ese tremendo lapso temporal entre el momento en que se produce de forma efectiva la salida patrimonial y el de la consignación de la pérdida en la autoliquidación del IRPF del responsable, ¿cabría la posibilidad de computar la pérdida en el ejercicio del pago efectivo, aunque el procedimiento contra la derivación de responsabilidad siguiera su curso procesal?

Hay algunos autores que han manifestado su opinión favorable a considerar únicamente la firmeza administrativa del acto de derivación de responsabilidad (es decir, cuando ya no cabe contra él recurso administrativo, aunque quede abierta la vía contenciosa), a fin de permitir la compensación de la pérdida en el IRPF. O incluso sería defendible la consignación de la pérdida en un momento aun anterior: aquel en el que se produce el pago efectivo de la deuda del obligado principal. Así podría interpretarse de la afirmación de la consulta objeto de este comentario, cuando expresa: «Es en el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del deudor principal».

De acuerdo con la anterior expresión, parece que es la firmeza del acto de derivación la que obliga al responsable a efectuar el pago. O dicho en otras palabras: si nace la obligación de pago para el responsable es porque el acto de derivación de responsabilidad es firme.

Lo cierto es que, aunque se antoja claro el espíritu de la interpretación que hace la DGT respecto a la imputación temporal de la pérdida (en el ejercicio en el que el acto de derivación de responsabilidad sea firme, es decir, cuando no quepa ya recurso alguno contra él), las expresiones utilizadas en la consulta resultan contradictorias:

- a) «Es en el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del obligado principal» (Consulta DGT V0083/2023).

Dicha afirmación no es correcta.

Veamos cuál es el *iter* procedimental de la derivación de responsabilidad hasta llegar al momento del pago a fin de comprobar si la anterior afirmación es o no cierta (arts. 174-176 LGT): el procedimiento de derivación de responsabilidad (cuyo plazo máximo de duración es de 6 meses), se inicia mediante acuerdo de inicio, dictado por el órgano competente, acto que debe ser notificado al interesado. A continuación, sigue un plazo de 15 días para la presentación de alegaciones y documentación, tras el cual se dictará acuerdo, bien de declaración de responsabilidad o bien de archivo de actuaciones. La notificación al res-

ponsable del acuerdo de derivación abre el plazo de ingreso en voluntaria de los importes señalados en dicho acuerdo (salvo en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en los que todavía no hubiera finalizado el periodo voluntario de pago original de la deuda derivada). Con la notificación del acuerdo, los órganos de recaudación facilitarán al responsable las cartas de pago (art. 174.4 LGT). El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario es el establecido en el artículo 62.2 de la LGT (esto es, si se recibiera la notificación entre los días 1 y 15 del mes, se puede pagar hasta el día 20 del mes posterior; y si se recibiera la notificación entre los días 16 y último del mes, el pago es posible hasta el día 5 del segundo mes posterior). Si el responsable no pagara en dichos plazos, la deuda le sería exigida por vía de apremio.

Este momento de pago es el que, a nuestro juicio, debe interpretarse como de producción de la alteración patrimonial susceptible de ser declarada en el IRPF. Así pues, entendemos que el responsable debe imputar la pérdida patrimonial en el ejercicio en que pague la deuda del obligado principal, a tenor de la regla general de imputación del artículo 14.1 c) de la LIRPF.

Sin embargo, lo cierto es que, aunque en un determinado momento haya nacido la exigibilidad de la deuda para el responsable, el acto de derivación de responsabilidad no tiene por qué ser firme en dicho momento, ya que el responsable siempre tiene la opción de recurrir el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Si el responsable interpusiera un recurso o reclamación contra el acto de derivación de responsabilidad, pero no pagara, sino que pidiera la suspensión de la ejecutividad del acto aportando las garantías oportunas (art. 233 LGT), no habría pérdida patrimonial imputable, pues no se habría producido alteración en la composición del patrimonio del responsable, debiendo esperar a la finalización del procedimiento para imputar o no la pérdida patrimonial en función del resultado.

En caso de que el responsable hubiera pagado la deuda del obligado principal y consignado en su autoliquidación de IRPF la correspondiente pérdida patrimonial y, años más tarde, una vez finalizado el procedimiento contencioso-administrativo, su pretensión hubiera resultado estimada procediendo la Administración tributaria a devolverle lo indebidamente pagado por una derivación de responsabilidad improcedente, tendría que computar la correspondiente ganancia patrimonial en el ejercicio en el que la resolución judicial adquiriera firmeza (así ocurre, como expondremos más adelante, cuando un contribuyente aplica la regla especial de imputación temporal prevista en la letra k) del art. 14.2 LIRPF, y declara una pérdida patrimonial por créditos vencidos y no cobrados, en el caso de que el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial –Almudí Cid, 2021–).

- b) «En relación con la imputación temporal, al tratarse de una pérdida patrimonial, el artículo 14.1 c) de la LIRPF establece que deberá imputarse al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que se producirá en el momento del pago de la deuda, en la medida en que el referido acuerdo de derivación de responsabilidad haya adquirido firmeza» (Consulta DGT V0083/2023).

Teniendo en cuenta que, según ya hemos expuesto, en el momento en que se exige el pago de la deuda del responsable no tiene por qué haber adquirido firmeza el acto administrativo de derivación de responsabilidad, ¿cuál es, entonces, el periodo impositivo del IRPF en que resulta procedente declarar la pérdida: el del momento del pago o aquel en el que el acto haya adquirido firmeza?

Porque el error de la consulta de la DGT, a nuestro juicio, es que considera que ambos momentos procedimentales coinciden y ya hemos visto que no es así.

La postura administrativa parece clara: solo puede declararse la pérdida patrimonial en la base imponible general del IRPF cuando contra el acto de derivación de responsabilidad no quepa recurso alguno (ni administrativo ni contencioso-administrativo), esto es, cuando haya adquirido firmeza. Así resulta de la consideración que hace la DGT al señalar que la alteración patrimonial tiene lugar en el ejercicio del pago de la deuda *en la medida en que el referido acuerdo de derivación de responsabilidad haya adquirido firmeza*.

Sería un criterio interpretativo similar al que establece la norma especial de imputación referente a rentas litigiosas (art. 14.2 a) LIRPF: «Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza»).

Sin embargo, en el caso de los importes pagados por el responsable, no se está pendiente del cobro de una renta, sino que se produce una salida efectiva de dinero porque existe una obligación legal de pago. En términos de contabilidad, el criterio de caja obligaría a contabilizar la pérdida real. Y no podemos olvidar que el principio esencial que rige en materia tributaria es el de capacidad económica, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española, el cual obliga a tributar de acuerdo con la renta real, no inexistente o ficticia (Sentencias del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de septiembre, FJ 4.º –NFJ002247–; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.º –NFJ009087–, y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.º –NCJ062176–).

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha resuelto un supuesto con el que podríamos encontrar cierta analogía: la eventual pérdida patrimonial sufrida por un avalista que resultó obligado por la garantía a la que se comprometió, y no vio satisfecho el crédito surgido a causa del cumplimiento de la obligación avalada. El tribunal interpretó que solo podría computar la pérdida patrimonial cuando resultaran agotadas todas las posibilidades jurídicas de repetición contra las sociedades avaladas (Resolución de 22 de septiembre de 2021, RG 4596/2018 –NFJ085011–).

No creemos que pueda extrapolarse este criterio al caso del responsable tributario, el cual también puede repetir por vía civil contra el deudor principal (art. 41.6 LGT) y, sin embargo, esta circunstancia no ha sido valorada por la Administración tributaria a la hora de fijar el momento de imputación temporal de la pérdida patrimonial producida.

En general, podemos decir que la tendencia del legislador en los últimos años ha sido más bien a flexibilizar las normas de imputación temporal en el IRPF, en el sentido de ajustar la declaración de la alteración patrimonial al momento real en que se produce. Así se entiende la introducción desde 2015 de una nueva regla especial de imputación temporal, ya aludida en estas páginas, prevista para pérdidas patrimoniales originadas por créditos vencidos no cobrados, en el apartado k) del artículo 14.2 de la LIRPF³. La pérdida se imputa según un criterio más respetuoso con el principio de capacidad económica, cuando tiene lugar la falta de cobro. Si posteriormente revirtiera la situación, de forma que el crédito resultara cobrado, el contribuyente deberá ajustar la declaración de IRPF, mediante la declaración de la correspondiente ganancia patrimonial en el ejercicio del cobro.

En esta misma línea de respeto absoluto al principio de capacidad económica, el TS ha dejado claro en su Sentencia 71/2021, de 26 de enero (rec. núm. 5832/2018 –NFJ080857–), sobre imputación de las pérdidas patrimoniales por fluctuación de tipo de cambio, en un préstamo hipotecario formalizado en yenes, que lo que determina el surgimiento de una alteración patrimonial es el cobro o pago y no tanto la «pérdida o ganancia potencial»:

El objetivo de dicha regla [art. 14.2 e) LIRPF] es evitar el reflejo como rentas de las meras diferencias de cambio, al no corresponder a rentas reales o materializadas. Por ello, el referido precepto determina que no se considerará la existencia de una renta por el mero hecho de que la divisa a la que corresponda el saldo experimente cambios de cotización a lo largo del tiempo, sino que **la renta surgirá únicamente en el momento en que se produzca el cobro o pago de dicho saldo** (es decir, cuando se transforme en euros o en otra divisa).

³ De acuerdo con la regla introducida,

las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al periodo impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el periodo impositivo en que se produzca dicho cobro.

Por tanto, en contra de lo que afirma la recurrente, no es la diferencia de cotización la que determina el surgimiento de una renta que se imputa al momento del cobro o pago **sino que es el cobro o pago el que genera la alteración patrimonial**, ya que la mera diferencia de cotización producida en la divisa, al ser una mera pérdida o ganancia potencial, no se corresponde con el concepto de ganancia o pérdida patrimonial a efectos del Impuesto (la negrita es nuestra) (fundamento de derecho segundo).

A la vista de esta corriente interpretativa y de la inconsistencia de la respuesta de la DGT, teniendo en cuenta la importancia del principio de capacidad económica en la fijación de las reglas sobre imputación temporal de las rentas y el desfase temporal entre el pago de las deudas del obligado principal por los responsables tributarios y la firmeza de los actos de derivación de responsabilidad, por razón de la litigiosidad de dicha figura, somos partidarios de considerar que la alteración patrimonial se produce, como indica el TS (y la propia doctrina de la DGT), en el momento del pago de la deuda por el responsable. Si años más tarde la resolución judicial del procedimiento de derivación de responsabilidad arrojará un fallo favorable al contribuyente, procederá la correspondiente declaración de la ganancia patrimonial en el IRPF por la devolución de la deuda indebidamente pagada.

Referencia bibliográfica

Almudí Cid, J. M. (2021). Tributación en el IRPF de las ganancias patrimoniales y las rentas de capital mobiliario total o parcial-

mente insatisfechas: replanteamiento a la luz del principio de capacidad económica. *FiscalBlog*.

La titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF

Análisis de la **STS de 12 de diciembre de 2022, rec. núm. 7219/2020**

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM

Profesora contratada doctora de la UDIMA

Abogada del ICAM (España)

Extracto

Una nueva sentencia del Tribunal Supremo viene a resolver la duda jurídica de si, cumpliéndose el requisito de la residencia durante más de tres años, la nuda propiedad es título suficiente para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o si es preciso haber gozado del pleno dominio durante ese periodo de tiempo. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda, y que desestima el recurso de casación 7219/2020, interpuesto por el recurrente contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada el 31 de noviembre de 2019 en el recurso 388/2018.

Publicado (en avance *online*): 17-05-2023

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2023). La titularidad plena en la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF. (Análisis de la STS de 12 de diciembre de 2022, rec. núm. 7219/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 116-126. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18619>

1. Supuesto de hecho

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS), en Sentencia de 12 de diciembre de 2022 (rec. núm. 7219/2020 –NFJ088290–), desestima el recurso de casación formulado por la recurrente contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, que a su vez había desestimado el recurso número 388/2018 (NFJ089284), interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 8 de marzo de 2018, también desestimatoria, de reclamación formulada por la actora contra liquidación provisional del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2009.

La recurrente había transmitido su vivienda habitual, de la que era propietaria desde hacía más de tres años y en la que residía desde hacía más de una década, reinvertiendo las ganancias de dicha transmisión en su nueva vivienda habitual, por lo que, en su opinión, cumplía con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF), sobre tratamiento fiscal de las ganancias excluidas de gravamen en supuesto de reinversión, y en los artículos 41 y 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Reglamento del IRPF).

Su pretensión era que se le reconociera el derecho a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida, previsto en la Ley del IRPF, puesto que la vivienda había sido su residencia habitual durante más de tres años; y porque, en el momento de la transmisión, era plena propietaria. Sin embargo, no ostentó dicha condición durante la totalidad de los tres últimos años, puesto que parte de ese tiempo solo fue nuda propietaria.

La recurrente vivía con sus dos progenitores. Tras el fallecimiento de su madre en 2002, pasó a ser nuda propietaria de la vivienda y su padre, usufructuario. Al fallecer el padre en el año 2007, la recurrente consolidó el pleno dominio de la vivienda en la que había venido residiendo, desde que falleciera su madre, junto a su padre.

Cuando en 2009 transmite la vivienda para adquirir una nueva, aplica en su autoliquidación la exención por reinversión. Y la Agencia Tributaria le practica liquidación provisional y le deniega tal exención, porque, aunque en el momento de la venta ya tenía la plena propiedad, no la había ostentado durante los tres últimos años.

2. Doctrina del tribunal

De conformidad con el artículo 93.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Sala declara que

La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos.

3. Comentario crítico

El objeto de estas páginas es comentar una Sentencia del TS de 12 de diciembre de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda, que resuelve recurso de casación número 7219/2020 (-NFJ088290-), y que versa sobre una cuestión muy concreta relativa a la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF.

El conflicto se suscita porque la recurrente defiende la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual de la que, en el momento de la transmisión, era plena propietaria, a pesar de no haber ostentado dicha condición durante la totalidad de los tres últimos años, siendo ese el periodo temporal que, a estos efectos, exige la normativa del tributo para aplicar la exención.

En su defensa sostiene que, aunque parte de ese tiempo fue únicamente la nuda propietaria de la vivienda, correspondiendo a su padre el usufructo, esa fue, sin lugar a dudas, durante más de tres años, su residencia habitual.

El asunto fue admitido en casación por la Sección 1.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, resultando que fue ponente en aquel entonces el mismo ponente que finalmente ha redactado la sentencia, el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff.

El Auto de admisión del recurso de casación data de 10 de junio de 2021 (rec. núm. 7219/2020 –NFJ089394–) y había apreciado que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en «Aclarar si la nuda propiedad es título suficiente para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual cumpliéndose el requisito de la residencia durante más de tres años».

El auto de admisión del recurso citaba los siguientes preceptos como normas jurídicas que habían de ser objeto de interpretación:

- El artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre).
- Y los artículos 41 y 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE núm. 78, de 31 de marzo).

La Sala de instancia, Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, en Sentencia de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 388/2018 –NFJ089284–), había desestimado el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Cataluña de 8 de marzo de 2018, desestimatoria a su vez de la reclamación formulada contra liquidación del IRPF del ejercicio 2009.

Como se ha descrito someramente unas líneas más arriba, estamos ante una persona que transmitió su vivienda habitual para adquirir una nueva y que, como había residido en aquella durante más de tres años, se aplicó la exención por reinversión de la vivienda habitual de la Ley del IRPF.

Esta persona había sido propietaria de la vivienda desde hacía más de tres años, y residía en ella, junto con sus padres, hacía más de una década, por lo que entendía lógico que, si reinvertía el importe de las ganancias de dicha transmisión en su nueva vivienda habitual, podía gozar de la exención.

En su opinión, cumplía con lo exigido por el artículo 38 de la Ley del IRPF sobre tratamiento fiscal de las ganancias excluidas de gravamen en supuesto de reinversión, así como también con lo dispuesto en los artículos 41 y 54 del Reglamento del IRPF.

Su pretensión tenía lógica, y de hecho contaba con alguna sentencia previa, favorable a la tesis que ella propugnaba, del mismo TSJ de Cataluña: la Sentencia 374/2012, de 11 de abril, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de dicho tribunal, dictada en el recurso 1035/2008 (NFJ047982), sí que había reconocido a los entonces demandantes el derecho a la exención del incremento patrimonial puesto de manifiesto con ocasión de la venta de la vivienda habitual, aunque sobre la misma solo ostentaran la nuda propiedad.

Además, dicha sentencia del TSJ catalán había traído a colación una Sentencia del TS de 30 de mayo de 1998, que había enlazado la noción jurídico-económica de inversión en vivienda con el derecho constitucionalmente reconocido a disfrutar de una vivienda digna a que se refiere el artículo 47 de la Constitución, argumentando que ello impedía que pudieran realizarse interpretaciones que restringieran, hasta desdibujarlo, un beneficio fiscal que precisamente favorece de forma directa el cumplimiento de la finalidad que dicho precepto constitucional persigue. Y había considerado aplicable la exención por reinversión, argumentando:

A juicio de esta Sala, si bien la exégesis de los anteriores preceptos lleva a concluir, con carácter general, que el término «adquisición», referido a la vivienda habitual, supone la adquisición de la propiedad de la vivienda y no comprende la de derechos de disfrute distintos de la propiedad, como el usufructo. Sin embargo, una interpretación literal no permite excluir la adquisición de la propiedad que se encuentra gravada, aunque lo sea con un derecho real de disfrute, cuando se cumple el requisito de la residencia por parte del adquirente de la propiedad gravada o la nuda propiedad, como es el caso, puesto que es el nudo propietario quien adquiere la cosa. Tampoco una interpretación teleológica nos lleva a distinta conclusión, máxime en supuestos como el presente, en que la usufructuaria de la vivienda, la madre de la recurrente, convive con su descendiente y el esposo de esta, pues si el incentivo tiene que ver con el derecho al acceso a una vivienda digna, a la protección de la familia y al fomento a la adquisición de vivienda habitual, este se cumple, ya que, desaparecido el gravamen, la propiedad quedará plena y libre.

Para más colmo de las expectativas de la recurrente, resulta que cuando se había dictado esta sentencia del TSJ de Cataluña formaba parte de la Sala y firmó la sentencia sin voto particular alguno el magistrado Berberoff Ayuda.

Pero, por otra parte, tenía en su contra varias resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) de los años 2015 a 2017, que ya habían dejado sentado el criterio vinculante de que, para aplicar la exención, ha de detentarse el pleno dominio sobre la vivienda habitual.

Podemos citar, entre otras, la Consulta Vinculante V2622/2015, de 8 de septiembre de 2015; la V3931/2016, de 19 de septiembre (NFC061725); la V0079/2017, de 19 de enero (NFC063637), y la V0746/2017, de 23 de marzo (NFC064574). En esta última podemos leer, por ejemplo:

En este caso, en el escrito de consulta, se especifica que el consultante ha renunciado al usufructo de la vivienda objeto de consulta a favor de los hijos, y, por tanto, no ostenta el pleno dominio de su vivienda habitual.

Por tanto, la ganancia patrimonial obtenida por el consultante, por la donación de la nuda propiedad de la vivienda objeto de consulta, a favor de sus ocho hijos, no estará exenta del Impuesto en virtud del artículo 33.4 b) de la LIRPF, así como tam-

poco estaría exenta del Impuesto, en virtud del artículo 38 de la LIRPF, la ganancia patrimonial obtenida en el caso de que el consultante llevara a cabo la venta de dicha vivienda, y reinvirtiera total o parcialmente el importe obtenido con dicha venta, en otra vivienda habitual, y ello con independencia de que se cumplieran en su caso el resto de los requisitos exigidos en la norma.

El abogado del Estado se opuso al recurso afirmando que, en su opinión, para gozar de la exención regulada en los citados preceptos es preciso, no solo que la vivienda haya sido materialmente la habitual del sujeto pasivo durante los tres años anteriores a su venta, sino que además durante este periodo se «haya ostentado la plena propiedad» de esta.

Para el abogado del Estado, el concepto de «vivienda habitual» establecido en el artículo 54 del Reglamento del IRPF (en la actualidad, en el art. 41 bis de dicho reglamento) exige que el propietario ostente la propiedad plena sobre la finca, no siendo suficiente, a estos efectos, la nuda propiedad.

En defensa de su tesis, cita una Sentencia del TS de 2018, dictada en un caso semejante: la sentencia de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Alto Tribunal número 1858/2018, de 20 de diciembre, dictada en el recurso de casación 3392/2017 (NFJ072225).

La doctrina que se sentó en esa ocasión no es exactamente aplicable al caso resuelto en la sentencia objeto de este comentario, ya que en 2018 se resolvía sobre una exención por transmisión de vivienda habitual de mayores de 65 años; y en 2022 se resuelve sobre una exención por reinversión de vivienda habitual. Pero en ambos casos se está interpretando el concepto de vivienda habitual a efectos de la exención en el IRPF de la ganancia generada por su transmisión; en uno, la transmisión la hace un mayor de 65 años, y en otro, la transmisión es objeto de reinversión. Es decir, en los dos se interpreta el concepto de transmisión de vivienda habitual, y en los dos se hace a efectos de considerar exenta la ganancia.

En la Sentencia de 20 de diciembre de 2018, el TS había plasmado el siguiente criterio:

De conformidad con lo razonado procede declarar sobre la cuestión de interés casacional que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, regulada en el art. 31.4.b del TRLIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma.

Lógicamente el abogado del Estado, en defensa de la tesis de la Administración del Estado, sostiene, y no le falta razón, que la anterior doctrina es igualmente aplicable al presente caso, porque «también en este, el derecho que genera el incremento de patrimonio

que se pretende declarar exento y cuya transmisión pone de manifiesto ese incremento, es la plena propiedad de la vivienda».

En el caso objeto del presente comentario, resulta incontrovertido que la recurrente no disfrutó del pleno dominio del inmueble durante la totalidad de los referidos tres años. Pero también es indudable que sí que fue su residencia habitual durante ese tiempo.

A mi juicio, las normas de aplicación no exigen haber ostentado el pleno dominio tres años. El artículo 38.1 de la Ley del IRPF solo dice:

Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Si el contribuyente ha «residido» en la vivienda de forma habitual durante más de tres años, aunque no haya «ostentando la plena propiedad» de esta todo ese tiempo, ha transmitido su vivienda habitual.

Si en el momento de la transmisión de su vivienda habitual ya es titular del pleno dominio, aunque no lo haya sido durante tres años, tiene lógica pensar que debería poder aplicar la exención. Pues su vivienda habitual era.

Es cierto que el Alto Tribunal, en la citada Sentencia de 20 de diciembre de 2018, ya dijo que, a su juicio, la interpretación que debía darse a la exención por transmisión de vivienda por mayores de 65 años era la de que solo el haber ostentado el pleno dominio podía permitir el disfrute de la exención.

También sostuvo que

las condiciones de la exención están directamente relacionadas con el objeto sobre el que se proyecta el derecho transmitido, esto es, la propiedad de la vivienda habitual, por lo que intentar extender esta exención a derechos que no están comprendidos en el ámbito de la misma, colisiona con el carácter excepcional que corresponde a la aplicación de los beneficios fiscales.

Y razonó, además, que tal y como dispone el artículo 14 de la Ley General Tributaria, no es admisible la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Pero otra solución era posible. Y es que, en el año 1998, el TS había interpretado el precepto con arreglo a criterios hermenéuticos como el sistemático y el finalista, y había alcanzado una solución contraria a la que ha llegado actualmente, todo ello en pro de la consecución de uno de los principios rectores de la política social y económica reconocidos en la Constitución, como es el de todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Si dice el artículo 47 que los poderes públicos «promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho», no parece descabellado pensar que las normas sobre la exención por reinversión de vivienda habitual hayan de interpretarse en favor de este principio.

No obstante, este no ha sido el criterio que ha guiado al TS en la sentencia que se comenta ahora en estas páginas.

En esta Sentencia de 12 de diciembre de 2022, el Alto Tribunal parte de la noción legal de vivienda habitual, establecida por la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF, vigente desde el 1 de enero de 2013, y que es la siguiente:

se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

Concluye que «la transmisión se produce por la transmisión de la titularidad del dominio sobre la vivienda habitual».

Establece que esa «titularidad jurídica debe haberse producido durante el tiempo exigido por la norma para la aplicación de la exención, que es el de tres años». Y afirma:

No puede admitirse, a los efectos de disfrutar la exención del art. 31.4.b del TRLIRPF, que la ocupación de la vivienda habitual, producido por otro derecho distinto al que es objeto de la transmisión, pueda integrar el requisito de permanencia en el patrimonio durante el indicado plazo.

Por consiguiente, se confirma por el Alto Tribunal la tesis de que ha de ostentarse el pleno dominio durante tres años.

En todo caso, no quisiera dejar de advertir que la sentencia añade un importante párrafo que no puede perderse de vista, y es aquel en el que se expresa lo siguiente:

No obsta a esta conclusión que, en determinados supuestos, la Ley autorice la reducción de este periodo por razones imperiosas que obligan al cambio de do-

micilio, razones que incorporaba el anterior art. 53 del Reglamento del IRPF de 2004, tales como la «[...] celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas [...]».

Este párrafo va a ser ciertamente esencial en la defensa de este tipo de asuntos, puesto que, una vez resuelta la controversia jurídica en favor de la tesis de la Administración (básicamente se resume en que ha de ostentarse y haberse ostentado el pleno dominio durante tres años), han de analizarse los hechos concretos para defender, en su caso, que al contribuyente le asistía una razón imperiosa que le obligaba a cambiar de vivienda antes de ese periodo, en cuyo caso, ya no haría falta haber ostentado la propiedad plena durante el plazo legal.

Pero lo que el TS ha aclarado en esta sentencia es que, a efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual, la que se transmite ha de haber constituido la vivienda habitual y ha de haberse ostentado la plena propiedad de esta durante al menos tres años. Y por ello, la sentencia fija la siguiente doctrina:

La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos.

Estamos ante un asunto controvertido y polémico que el Alto Tribunal ha resuelto en contra del contribuyente a pesar de que, a mi entender, ni de la literalidad de la norma, ni de la finalidad de esta, se desprende que esa deba ser la solución al problema interpretativo que se planteaba.

De hecho, era posible una interpretación distinta, como a la que llegaron el TSJ de Cataluña (Sentencia de 26 de mayo de 2005, rec. núm. 1442/2000 –NFJ089406–) y el TSJ de Andalucía (Sentencia de 20 de julio de 2007, rec. núm. 461/2005 –NFJ089405–), en relación con la deducción por adquisición de vivienda habitual por el nudo propietario; o incluso en relación con la exención por reinversión, como también entendió aplicable el mismo TSJ de Cataluña (Sentencia de 11 de abril de 2012, rec. núm. 1035/2008 –NFJ047982–, sentencia entre cuyos firmantes estaba precisamente el que por aquel entonces era miembro de dicho tribunal, Ilmo. D. Dimitri Berberoff Ayuda).

Muestra de esta sensibilidad por los bienes jurídicos a proteger que mostraba entonces la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ catalán es el razonamiento que, *obiter dicta*, se contiene en la Sentencia del TSJ de Cataluña 1126/2010, de 1 de diciembre, en el recurso número 415/2007 (NFJ042263), en la que el tribunal (también allí era ponente el Ilmo. D. Dimitri Berberoff Ayuda) dijo:

No desconocemos que, por el contrario, son numerosas las Sentencias de otros Tribunales Superiores de Justicia que han rechazado la posibilidad de que el nudo propietario pueda practicar deducción por adquisición de la vivienda habitual, si bien se trataba de casos en que la adquisición de la nuda propiedad o la constitución del usufructo se había producido intervivos y, en la mayoría tales supuestos, no existía convivencia entre el nudo propietario y el usufructuario.

Entendemos que es distinto el caso en que la vivienda se adquiere en plena propiedad por los cónyuges en partes y proindiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella el domicilio de los mismos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio por el fallecimiento intestado de uno de ellos.

Como recuerda la STS de 30 de mayo de 1998, la noción jurídico-económica de inversión en vivienda enlaza con el derecho constitucionalmente reconocido a disfrutar de una vivienda digna a que se refiere el artículo 47 CE, lo que impide que, «puedan profesarse interpretaciones que sin una clara y manifiesta habilitación legal, restrinjan hasta desdibujarlo, un beneficio fiscal que coadyuva de modo directo al cumplimiento de la mencionada finalidad».

Esa ligazón la reconoce el propio legislador cuando en la Exposición de Motivos de la Ley 40/1998 señala que «respecto a las deducciones de la cuota, se mantienen e incluso se mejoran aquellas que, o bien responden a un mandato constitucional, como es el caso de la adquisición de vivienda habitual, o bien...». Y en la misma Exposición de motivos se indica que «La estructura general del impuesto se diseña a partir del Título I, con el análisis del hecho imponible y de las rentas exentas, considerando como contribuyente a la persona física, tal y como exige la doctrina del Tribunal Constitucional. Sin embargo, la ley tiene muy en cuenta que el contribuyente forma parte de una familia cuya protección merece un tratamiento fiscal favorable para lo que, además de la configuración del mínimo familiar antes referido, se articulan otras medidas tendentes a este fin (declaración conjunta, exención de pensiones por alimentos, deducción por inversión en la vivienda habitual, tributación favorable de las pensiones en favor de los hijos)», por lo que es claro que el legislador tenía en cuenta lo dispuesto en el artículo 39 de la Constitución Española, que declara que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia y aseguran, asimismo, la protección integral de los hijos, añadiendo que los padres deben prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad y en los demás casos en que legalmente proceda.

[...]

En circunstancias como las antes apuntada, en que pendiente aún de amortizar el préstamo obtenido por los padres para la adquisición del pleno dominio del domicilio familiar o el pago de intereses por el capital ajeno invertido en la financiación de tal adquisición, la desmembración de una parte del dominio no se produce voluntariamente, sino por causa del fallecimiento de uno de los cónyuges y por disposición de la Ley (a falta de última voluntad del finado), no es posible una

interpretación de los preceptos en cuestión que excluya de gozar del beneficio fiscal al cónyuge viudo y a los hijos menores que con él conviven, cuando tanto la nuda propiedad como el usufructo confluyen en esa misma unidad familiar que opta por tributar conjuntamente y que en el trance de la luctuosa pérdida de uno de los progenitores requiere especialmente de esa protección constitucionalmente prevista a que responde el beneficio fiscal que os ocupa.

En definitiva, considero que había argumentos suficientemente potentes como para haber llegado a una solución distinta; y que dicha solución habría estado justificada, en términos hermenéuticos, no solo en la literalidad de la norma, sino también en la finalidad de esta y en atención a los bienes jurídicos a proteger.

De manera que, respetando la decisión de la Sala, a mi juicio podría haberse dado una respuesta favorable a la protección de personas como la del presente caso, en el que la actora ha vivido con sus progenitores hasta que ambos han fallecido, y se ha visto en la situación de transmitir la que, durante mucho más de tres años, ha sido su vivienda habitual, para adquirir una nueva en la que empezar su vida, sin que sea mucho pedir que se le permita gozar de la exención por reinversión.



El modelo de «contabilidad verde»: hacia el paradigma de la empresa sostenible

Isidoro Guzmán Raja (autor de contacto)

Profesor titular de Universidad.

Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas.

Universidad Politécnica de Cartagena (España)

isidoro.guzman@upct.es | <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Manuela Guzmán Raja

Doctora en Administración y Dirección de Empresas.

Universidad Politécnica de Cartagena (España)

manoli.guzman@upct.es | <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>

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

El presente trabajo analiza la situación del modelo contable tradicional en relación con las nuevas necesidades informativas derivadas del concepto de «empresa sostenible», cuyo objetivo es la creación de valor bajo el prisma del desarrollo sostenible soportado en la triple dimensión económica, medioambiental y social.

Tras examinar el concepto del desarrollo sostenible, se evalúan las propuestas en materia contable sobre la implantación del modelo denominado *contabilidad verde*, cuyo fin principal es facilitar información para la sostenibilidad. Del estudio llevado a cabo se infiere que, si bien en la esfera pública se dispone de una norma aplicable a tal fin, no ocurre lo mismo en el ámbito privado, en el que no existe una regulación específica capaz de proporcionar información en la triple dimensión requerida, a pesar de los esfuerzos normativos que se están llevando a cabo, y que de momento no han terminado de culminar.

Palabras clave: desarrollo sostenible; sostenibilidad; modelo contable; sistema contable; contabilidad verde.

Recibido: 04-05-2022 / Aceptado: 08-09-2022 / Publicado: 05-06-2023

Cómo citar: Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2023). El modelo de «contabilidad verde»: hacia el paradigma de la empresa sostenible. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 127-160. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19007>



The «green accounting» model: towards the sustainable company paradigm

Isidoro Guzmán Raja (corresponding author)

Manuela Guzmán Raja

This paper has been selected for publication by: Mr. Emilio Álvarez Pérez-Bedía, Mr. Macario Cámara de la Fuente, Mrs. María José Lázaro Serrano, Mr. Félix Javier López Iturriaga and Mrs. Mercedes Ortega Matesanz.

Abstract

This paper analyzes the situation of the traditional accounting model in relation to the new information needs derived from the concept of «sustainable company», whose objective is the creation of value under the prism of sustainable development supported in the triple economic, environmental and social dimension.

After examining the concept of sustainable development, the accounting proposals on the implementation of the model called *green accounting*, whose main purpose is to provide information for sustainability, are evaluated. From the study carried out, it can be inferred that, although in the public sphere there is a standard applicable to this end, the same is not the case in the private sphere, where there is no specific regulation capable of providing information in the triple dimension required, despite the regulatory efforts that are being carried out, which at the moment have not finished culminating.

Keywords: sustainable development; sustainability; accounting model; accounting system; green accounting.

Received: 04-05-2022 / Accepted: 08-09-2022 / Published: 05-06-2023

Citation: Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2023). El modelo de «contabilidad verde»: hacia el paradigma de la empresa sostenible. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 127-160. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19007>



Sumario

1. Introducción
2. Desarrollo sostenible: dimensión histórica y situación actual
 - 2.1. Dimensión histórica del desarrollo sostenible
 - 2.1.1. Las propuestas de la Organización de Naciones Unidas
 - 2.1.2. Las propuestas de la Unión Europea
 - 2.1.3. La actuación del Consejo Empresarial Mundial
 - 2.2. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)
 - 2.3. El desarrollo sostenible en España
3. Aproximación al modelo de «contabilidad verde»
 - 3.1. El paradigma contable y el nuevo enfoque sostenible
 - 3.2. La «contabilidad verde» en la Teoría General de la Contabilidad
 - 3.3. Sistemas contables de «contabilidad verde»
 - 3.3.1. La «contabilidad verde» en el sector público
 - 3.3.2. La «contabilidad verde» en el sector empresarial
4. A modo de conclusión

Referencias bibliográficas

Referencias legislativas

Anexo 1. Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU)

El desafío urgente de proteger nuestra casa común incluye la preocupación de unir a toda la familia humana en la búsqueda de un desarrollo sostenible e integral, pues sabemos que las cosas pueden cambiar

Papa Francisco. (2015). *Carta Encíclica Laudato Si'*.

1. Introducción

En los últimos años ha tomado un fuerte impulso el concepto de *desarrollo sostenible*, que básicamente se identifica con un sistema socioeconómico cuyo fin último es proteger y aumentar el bienestar social, con base en la actuación de las empresas que respetan el medioambiente¹ y están comprometidas con la sociedad civil (Creditea, 2019).

Noticias tan impactantes como las relacionadas con el calentamiento global del planeta por las emisiones de gases de efecto invernadero, la existencia de un modelo de agricultura no sostenible que afecta a la pérdida de la biodiversidad² (Jappi, 2021) y las estimaciones de la Agencia Europea del Medio Ambiente (AEMA), según las cuales 307.000 personas murieron prematuramente en la Unión Europea (UE) en 2019 como consecuencia de su exposición a la contaminación, de las que, al menos, el 58 % (178.000) se podrían haber evitado si todos los Estados miembros hubieran seguido la recomendaciones de la Organización Mundial de la Salud en materia de calidad del aire (AEMA, 2021), evidencian de forma muy severa la importante degradación de nuestro mundo como consecuencia de la actividad económica.

Los hechos descritos, entre otros muchos que podrían citarse, están provocando que la demanda de recursos a nivel mundial se encuentre por encima de la capacidad terrestre de renovarse, motivo por el cual el Banco Mundial advierte que, de cumplirse el pronóstico de la existencia

¹ Según la Recomendación de la Comisión Europea relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas (RCUE) (UE, 2001, art. 2.1), se entiende por *medio ambiente* «el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales». En cuanto a su grafía, el Diccionario panhispánico de dudas (RAE, 2022a) señala que «aunque aún es mayoritaria la grafía *medio ambiente*, el primer elemento de este tipo de compuestos suele hacerse átono, dando lugar a que las dos palabras se pronuncien como una sola; por ello, se recomienda la grafía simple *medioambiente*, cuyo plural es *medioambientes*». Teniendo en cuenta estas consideraciones lingüísticas, en el desarrollo del presente trabajo se utilizará el término «medioambiente».

² *Biodiversidad* es la variabilidad de organismos vivos de cualquier fuente, incluidos, entre otros, los ecosistemas terrestres y marinos y otros sistemas acuáticos, y los complejos ecológicos de los que forman parte; comprende la diversidad dentro de cada especie, entre las especies y de los ecosistemas (Fundación Biodiversidad, 2022).

de una población en torno a los 9.600 millones de personas para el año 2050, hipotéticamente se necesitarían cerca de «tres planetas Tierra» para proporcionar los recursos naturales necesarios que permitiesen mantener el actual estilo de vida de la humanidad (Greenpeace, 2021).

En este estado de la cuestión medioambiental, es indudable que las empresas no pueden ni deben seguir planteándose como objetivo único la consecución de un beneficio económico, obviando el impacto negativo que provocan en el medioambiente en el que operan, y en ese sentido, es necesario que adopten medidas de *responsabilidad social empresarial* (RSE)³ con el fin de implantar procesos de innovación que, al tiempo de generar valor añadido, prevean de forma factible su reconversión en *empresas socialmente responsables o empresas sostenibles*, que actúan en favor de su contribución activa y voluntaria a la mejora del *triple resultado social, económico y ambiental*, lo que por otra parte está derivando en un aumento del número de consumidores que prefieren adquirir productos y servicios procedentes de *empresas sostenibles* en detrimento de aquellas otras que están permitiendo, por acción o por omisión, la degradación de su entorno sin adoptar soluciones para evitarlo (Avellán, 2019).

La crisis climática⁴, derivada de una explotación incontrolada de los recursos naturales, junto a la inquietud manifestada por diferentes organismos internacionales, ha sido el detonante de la instauración de objetivos de gestión ambiental en las compañías mercantiles bajo la perspectiva de su RSE, motivo por el cual la *contabilidad* debería de informar tanto de los aspectos que atañen a la rentabilidad, posición financiera y grado de liquidez de las empresas, como hasta ahora ha venido haciendo, así como a aquellos otros relacionados con la conservación de los ecosistemas⁵, la reposición de los recursos y la calidad de vida de la sociedad, cuestiones estas últimas que hasta hace relativamente poco tiempo han estado excluidas del ámbito contable.

En el contexto descrito, es evidente la necesidad de obtener información para que las empresas e instituciones públicas puedan tomar las decisiones oportunas en aras de pre-

³ También conocida como *responsabilidad social corporativa* (RSC), es un tipo de administración que engloba un conjunto de prácticas, estrategias y sistemas de gestión empresariales que persiguen un nuevo equilibrio entre las dimensiones económica, social y ambiental (Blog de la Responsabilidad Social Empresarial, 2021).

⁴ Según la Organización de las Naciones Unidas (ONU), el *cambio climático* se refiere a los cambios a largo plazo de las temperaturas y los patrones climáticos, que si bien pueden ser naturales (variaciones del ciclo solar), desde el siglo XIX se ha puesto de manifiesto que las actividades humanas están siendo su principal motor, debido principalmente a la quema de combustibles fósiles (carbón, petróleo y gas), que generan emisiones de gases de efecto invernadero, actuando como una manta que envuelve a la Tierra, atrapando el calor del sol y elevando las temperaturas (ONU, 2021). En consecuencia, considerando que la palabra «cambio» se usa generalmente en sentido positivo respecto del futuro, y teniendo en cuenta que la expresión «cambio climático» tiene una connotación negativa, creemos más acertado sustituirla por la de «crisis climática» por entender que se ajusta mejor a su verdadero significado.

⁵ Un ecosistema es un conjunto de organismos vivos que comparten un mismo hábitat o biotopo (Ingeoexpert, 2021).

servar la sostenibilidad del planeta, lo que implica el diseño de un modelo contable que responda a las demandas de información actuales, y que, por tanto, permita la captación de las tres realidades aludidas en las dimensiones económica, ambiental y social, con el fin de lograr una adecuada rendición de cuentas. En este sentido, el objetivo del presente trabajo es evaluar la situación y perspectivas de futuro del modelo *contabilidad verde*⁶, cuya aplicación debería facilitar los datos requeridos para alcanzar el desarrollo sostenible, asegurando de esta forma el bienestar social de las generaciones presentes y futuras.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera: en el epígrafe segundo se analiza el significado de desarrollo sostenible, su evolución y situación actual a nivel nacional e internacional; el epígrafe tercero aborda el modelo de *contabilidad verde*, su desarrollo a partir del paradigma contable actual, así como sus posibles cambios futuros. Finalmente, en el epígrafe cuarto se recogen las principales conclusiones del estudio.

2. Desarrollo sostenible: dimensión histórica y situación actual

2.1. Dimensión histórica del desarrollo sostenible

2.1.1. Las propuestas de la Organización de Naciones Unidas

Desde el punto de visto histórico, el desarrollo económico se ha ido fraguando en formas y momentos diferentes, y así, remontándonos a la época feudal, los latifundistas mantenían una relación laboral de carácter autoritario con el «pueblo»⁷, sin que la actividad humana generase perturbaciones en el entorno natural, al estar centrada en la agricultura para el consumo propio. Sin embargo, con la llegada de modernas técnicas agrícolas, junto al incremento de la producción agraria relacionada con nuevos cultivos, como el tabaco, aparece la especialización de la *mano de obra*, comenzando un cierto declive de la biósfera⁸.

A mediados del siglo XVIII surge en Inglaterra la Revolución Industrial, que posteriormente se extendería a toda Europa, tomando carta de naturaleza el sistema económico moderno, que reemplaza el trabajo manual por procesos industriales soportados en máquinas, permitiendo una fabricación eficiente de los productos, junto a una reducción de costes y tiempos de distribución. No obstante, estas nuevas técnicas productivas se dejan

⁶ Aunque esta disciplina ha recibido diferentes denominaciones («contabilidad ambiental» [Fundació Forum Ambiental, 1999], «contabilidad medioambiental» [Larrinaga, 1999], «contabilidad de gestión ambiental» [AECA, 2018]), hemos optado por utilizar la de «contabilidad verde» acuñada por la UE (2011).

⁷ Se entiende por «pueblo» al estamento social que desarrollaba trabajos productivos en el campo, estando sometido al poder de la nobleza y del clero (Westreicher, 2020).

⁸ La biósfera es el conjunto de los medios donde se desarrollan los seres vivos (RAE, 2022b).

sentir de forma negativa en las esferas social y ambiental, donde comienzan a surgir importantes problemas, tales como las precarias condiciones de trabajo, que se traducen en largas jornadas horarias y salarios míseros, y el uso del carbón como materia prima para el funcionamiento de las máquinas de vapor, que trae consigo consecuencias ambientales perversas (Escudero, 2002).

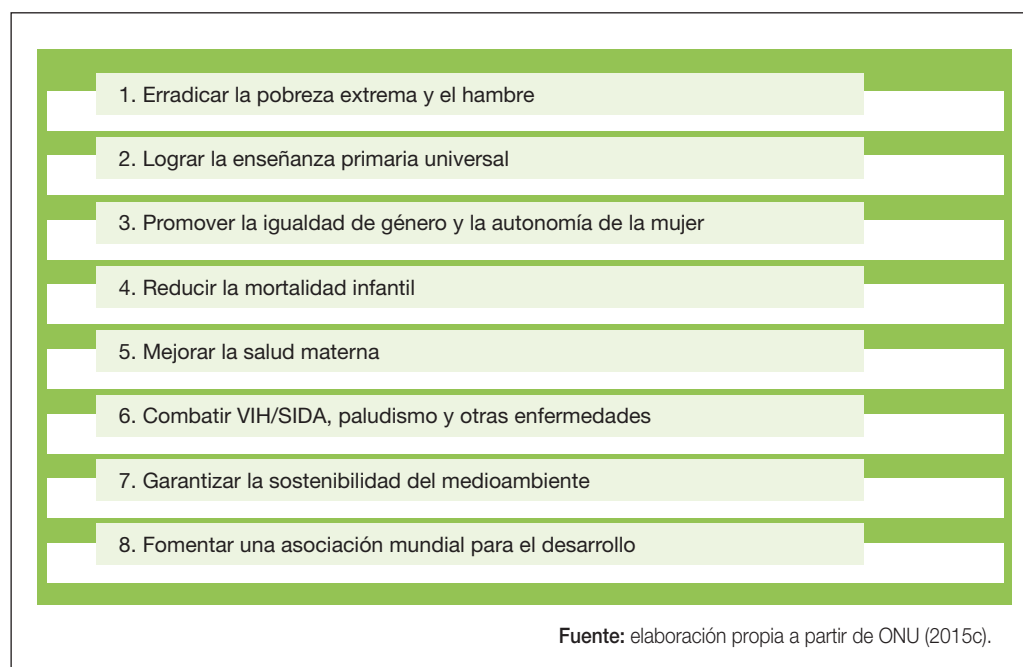
Sin embargo, por extraño que pueda parecer, no es hasta prácticamente dos siglos después, en 1987, durante la celebración de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, organizada por la ONU, cuando surge por vez primera el concepto de *desarrollo sostenible* en la conferencia titulada *Nuestro Futuro Común*, conocida como *Informe Brundtland* en honor a su principal impulsora, la ex primera ministra noruega Gro Harlem Brundtland. El mencionado informe planteaba que la dirección emprendida por la humanidad estaba dañando gravemente el medioambiente, al tiempo de provocar un incremento de la pobreza por la falta de equidad en la distribución de recursos, motivos por los cuales proponía un crecimiento económico basado en políticas de desarrollo sostenible, concepto que se identifica con aquel tipo de desarrollo capaz de atender «las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades» (ONU, 1987).

Posteriormente, en 1971, la Conferencia del Desarrollo y el Medio Ambiente, celebrada en Founex (Suiza), y en 1972, la Conferencia del Medio Humano de Estocolmo (Suecia) (ONU, 1971 y 1972), vinieron a refrendar el tratamiento de los asuntos ambientales a nivel internacional, creándose diversas agencias de protección del medioambiente, junto con el compromiso de la ONU del establecimiento de su programa ambiental bajo el título de *Programa para el Medioambiente*.

Dos décadas después, en 1992, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro (Brasil), también conocida como la Cumbre para la Tierra, en línea con el concepto asumido de desarrollo sostenible, presentó una declaración relativa a la protección del medioambiente basada en el desarrollo social y económico como elementos fundamentales para alcanzarlo, siendo aprobados los siguientes cinco documentos principales: la Declaración de Río sobre medioambiente, la Agenda 21 o Programa 21 (en referencia al siglo 21), la Convención Marco sobre cambios climáticos, la Convención sobre diversidad biológica y la Declaración de principios sobre el manejo, conservación y desarrollo sustentable de todos los tipos de bosques (ONU, 1992). Sin embargo, algunos países de gran relevancia no asumieron su responsabilidad, dejando sin contenido y sin financiación las medidas que se pretendían aprobar, y así, por ejemplo, se postergaron problemas tan importantes como los desechos tóxicos, la energía nuclear y la deuda externa de los países más pobres. Incluso se defendió por parte de los países desarrollados, con excepciones, su libertad de utilizar el medioambiente de la manera más conveniente a sus intereses, manifestándose también en contra de resarcir los daños ambientales causados con anterioridad, por lo que en definitiva Río 1992 supuso un retroceso respecto a Estocolmo 1972 (Pierri, 2001).

Tras la Conferencia de Río 1992, en línea con sus anteriores actuaciones, la ONU adoptó en 2000 la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas (ONU, 2000), pronunciamiento adoptado en la sede de la ONU en Nueva York, que tuvo como fin establecer un acuerdo a nivel mundial para reducir la pobreza extrema, seleccionándose a tal efecto los ocho objetivos que se recogen en el gráfico 1 bajo la denominación de *Objetivos del milenio* (ODM), fijándose como plazo límite para la evaluación de los alcances conseguidos el año 2015, desprendiéndose del informe publicado al finalizar dicho plazo que las actuaciones realizadas para alcanzar las metas planteadas por los ODM generaron el movimiento más importante de la historia contra la pobreza, puesto que el número de personas que vivían en una indigencia extrema se redujo en más de la mitad, pasando de 1.900 millones en 1990 a 836 millones en 2015 (ONU, 2015c).

Gráfico 1. Objetivos del milenio (ODM)



En 2002 se celebró en Johannesburgo (Sudáfrica) la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, en la que fueron ratificados los principios acordados en Río 1992, junto con el cumplimiento de los mandatos de la Agenda 21, aprobándose un plan de acción con 152 recomendaciones y objetivos, junto con un calendario de actuación para detener la degradación del medioambiente y la pobreza en el mundo, lo que en definitiva se tradujo en nuevas medidas para instaurar el desarrollo sostenible en defensa del planeta (ONU, 2002b).

Transcurridos 20 años desde la celebración de la Cumbre para la Tierra (Río, 1992), y una década después de la Cumbre de Johannesburgo, en 2012 la ONU organizó nuevamente en Río de Janeiro la Conferencia sobre el Desarrollo Sostenible con el lema «el futuro que queremos», conocida como «Río+20» en referencia a la anterior convención celebrada en la citada ciudad brasileña. En dicha conferencia se analizaron fundamentalmente dos temas previamente acordados: la instauración de una «economía verde» para erradicar la pobreza y la coordinación a nivel internacional mediante el desarrollo de un marco de trabajo institucional (ONU, 2012b). En este sentido, los Estados miembros decidieron iniciar un proceso de desarrollo conjunto de una serie de *Objetivos de Desarrollo Sostenible* (ODS), implementando asimismo las estrategias de financiación oportunas para llevar a efectos las políticas necesarias a tal fin, temática que se aborda posteriormente en el presente trabajo.

2.1.2. Las propuestas de la Unión Europea

La UE tiene recogidos los fundamentos de la cooperación al desarrollo en su Tratado de Funcionamiento (TFUE), señalando al respecto el artículo 4 sus competencias para poner en práctica una política común a tal fin junto con los países miembros, sin perjuicio del ejercicio de sus propias competencias por parte de estos últimos en dicha materia, apostillando, además, el artículo 208 la obligación de respetar los acuerdos con la ONU y otras organizaciones internacionales competentes en esta materia (UE, 1957).

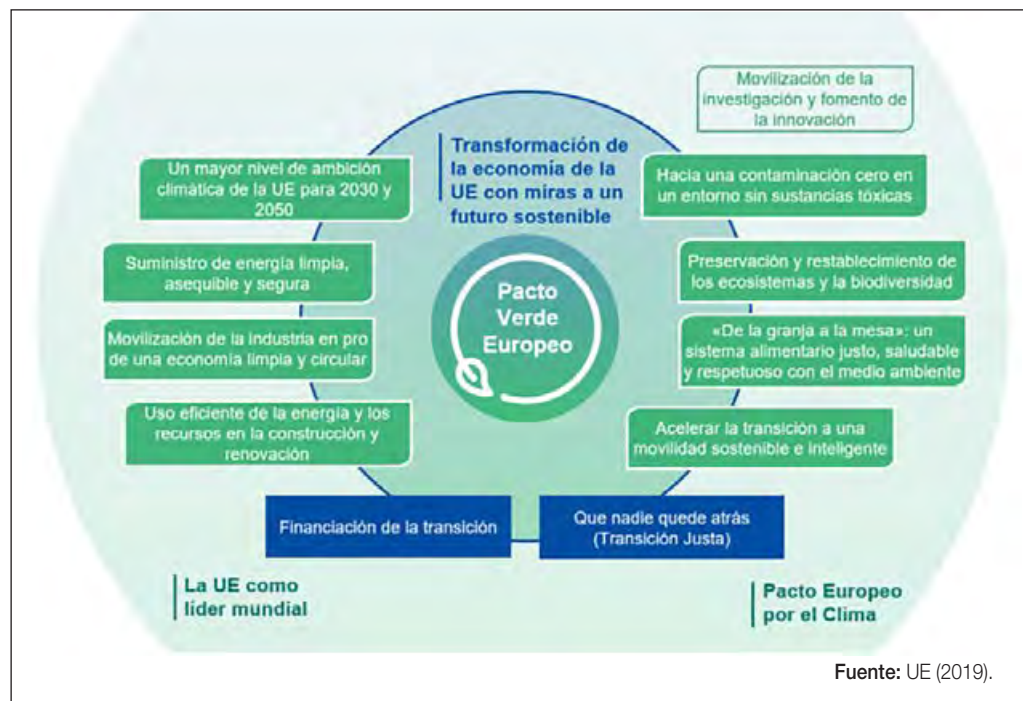
En este sentido, los ODS se recogen de forma transversal en la estrategia global de la UE iniciada en 2017, habiendo establecido en el Documento *Nuevo Consenso Europeo en materia de Desarrollo* bajo el título «Nuestro Mundo, Nuestra Dignidad, Nuestro Futuro», que «... la Agenda 2030 constituye un marco político transformador para erradicar la pobreza y alcanzar el desarrollo sostenible en todo el mundo» (UE, 2017).

Posteriormente, en 2019, la UE adoptó el *Pacto Verde Europeo* (PVE) (UE, 2019), que, en sintonía con los ODS, tiene como fin alcanzar para el año 2050 un sistema de economía sostenible europeo que proteja la naturaleza y mejore la calidad de vida de los ciudadanos, intentando que el continente europeo sea el primero en ser climáticamente neutro.

La ilustración 1 recoge de forma sintética las metas derivadas del PVE, sobre el que la UE se expresa en los términos siguientes:

En el marco del Pacto Verde, la Comisión reorientará el proceso del Semestre Europeo de coordinación macroeconómica a fin de integrar los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas y situar la sostenibilidad y el bienestar de los ciudadanos en el centro de la política económica, y los Objetivos de Desarrollo Sostenible, en el centro de la elaboración de políticas y la acción de la UE (UE, 2019).

Ilustración 1. Metas del Pacto Verde Europeo



2.1.3. La actuación del Consejo Empresarial Mundial

En la esfera privada, en 1995 se crea el Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (*World Business Council for Sustainable Development*, WBCSD) con sede en Ginebra (Suiza), organismo que puede identificarse como la respuesta colegiada del mundo empresarial a los retos que demanda la sostenibilidad.

El WBCSD es una organización compuesta por los directores ejecutivos de más de 200 empresas líderes, pertenecientes a 20 sectores industriales y 35 países, que reconoce la existencia de tres importantes problemas a nivel mundial, cuales son la crisis climática, el deterioro del medioambiente y la creciente desigualdad, para cuya solución se ha marcado como fecha límite el año 2050 (WBCSD, 2021).

Desde 2014, la entidad responsable del WBCSD en España es FORÉTICA, organización nacida en 1999 y conformada por los presidentes de las principales empresas españolas, cuya misión es la integración de los aspectos sociales, ambientales y de buen gobierno en la estrategia y gestión de empresas y organizaciones, liderando dicha institución el Consejo Empresarial Español para el Desarrollo Sostenible (CEEDS), creado en febrero de 2021,

y en cuya sesión constituyente realizaba la siguiente manifestación institucional colegiada: «Este Consejo tiene la firme convicción de que los productos, servicios, y operaciones que desarrolla el tejido empresarial, pueden acelerar la transformación de nuestro entorno hacia un modelo más inclusivo y sostenible» (CEEDS, 2021), por lo que es evidente el compromiso adoptado por el empresariado español hacia la consecución del desarrollo sostenible, cuyos objetivos pasamos a examinar a continuación.

2.2. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)

En la Declaración del Milenio (ONU, 2000) se tomó el acuerdo de analizar en 2015 las metas conseguidas por los ODM, motivo por el cual en la Conferencia de Río+20 se planteó la necesidad de llevar a cabo una nueva agenda para seguir avanzando por el camino del desarrollo sostenible, a cuyos efectos se elaboró un nuevo listado de ODS a partir de las opiniones de 193 Estados miembros de la ONU.

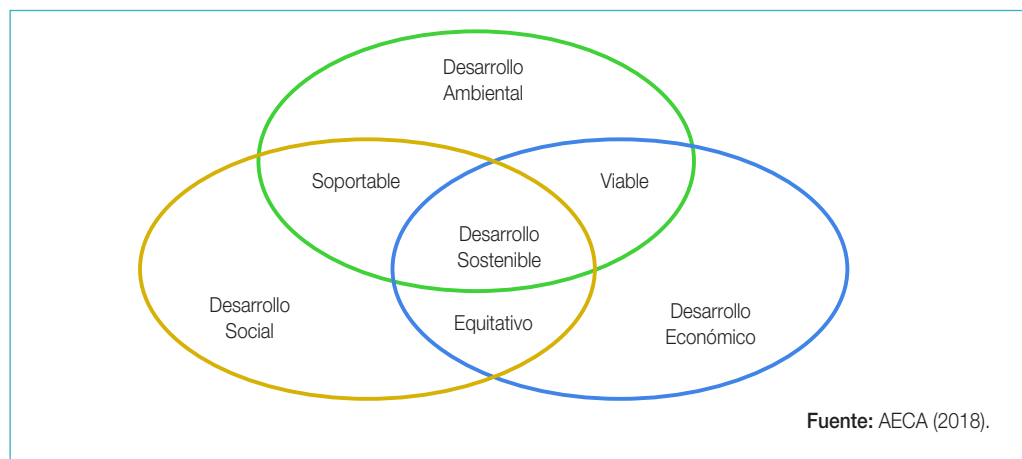
En este aspecto, en julio de 2014, el Grupo de Trabajo Abierto de la Asamblea General de Naciones Unidas propuso un documento con 17 ODS para su aprobación por la Asamblea General, fijando las pautas para la futura negociación y aprobación junto con la *Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible* durante el periodo 2015-2030 (ONU, 2014).

Finalmente, durante la Cumbre del Desarrollo Sostenible celebrada en 2015 en Nueva York, fue aprobada la mencionada Agenda 2030, en la que se recogen los 17 ODS junto con 169 metas y 231 indicadores relativos a las actividades a realizar para garantizar el bienestar de las personas y el cuidado del planeta en los próximos 15 años (ONU, 2015a). A las actuaciones anteriores cabe añadir que dos meses después de la mencionada Cumbre, también en 2015 tuvo lugar la Conferencia sobre el Cambio Climático, conocida como el *Acuerdo de París* por la ciudad en que se celebró, cuyo principal objetivo fue la limitación del calentamiento mundial por debajo de 2 grados (preferiblemente 1,5 grados) en comparación con los niveles preindustriales, pacto que fue ratificado por 187 países y que entró en vigor a finales de 2016 (ONU, 2015b).

El gráfico 2 muestra sintéticamente las metas de desarrollo sostenible a partir de las componentes de desarrollo económico, apreciándose que la relación entre las *componentes económico-social* aspira a alcanzar un nivel de vida «equitativo» para las personas, mientras que de la correspondencia entre las *componentes social-ambiental* se pretende obtener una conciencia ambiental «soportable» para el planeta, correspondiendo a las *componentes ambiental-económica* la preservación de un crecimiento «viable» basado en la ecoeficiencia⁹, surgiendo de la intersección gráfica de estas tres relaciones el *desarrollo sostenible* como objetivo último a alcanzar.

⁹ La ecoeficiencia es el proceso mediante el que se desarrolla una determinada actividad económica, tratando de generar el menor impacto ambiental posible (Westreicher, 2021).

Gráfico 2. Desarrollo sostenible: equilibrio entre desarrollo económico, social y ambiental



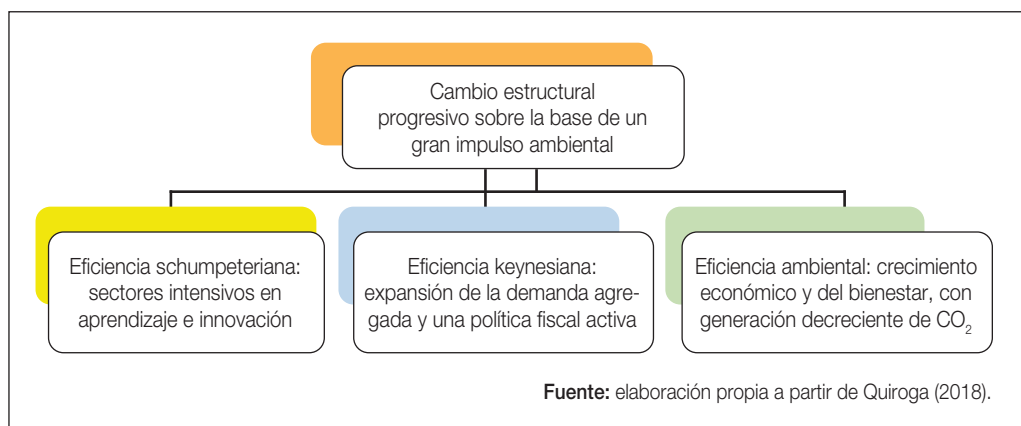
El gráfico 3 recoge el detalle de los 17 ODS aprobados por la ONU en la Agenda 2030, que representan una invocación a nivel mundial para poner fin a la pobreza, al tiempo de adoptar las medidas oportunas para la protección del planeta y tratar de asegurar la paz y la prosperidad para toda la humanidad en el presente y el futuro.

Gráfico 3. Objetivos de Desarrollo Sostenible (Agenda 2030)



A mayor abundamiento, el gráfico 4 resume las metas sobre la temática medioambiental, sin duda de especial relevancia, como lo demuestra que de los 231 indicadores propuestos por la ONU (2015a), más del 60 % (en concreto, 103) tienen relación con estadísticas relativas a la misma, de lo que se infiere que una de las mayores preocupaciones de los países está directamente relacionada con la preservación del planeta (Quiroga, 2018).

Gráfico 4. Agenda 2030: Actuaciones medioambientales



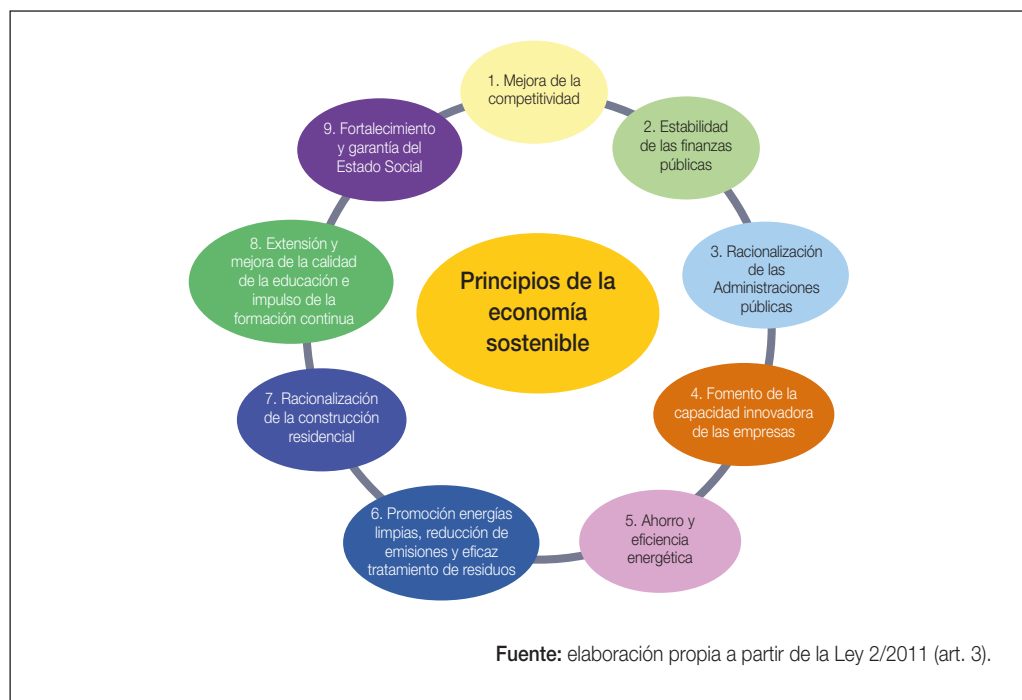
2.3. El desarrollo sostenible en España

Como consecuencia de la grave crisis financiera de 2008, el Gobierno español aprobó en noviembre de 2009 una serie de medidas publicadas en un documento titulado *Estrategia para una Economía Sostenible* (Gobierno de España, 2009), en el que se preveía que España asentaría su bienestar social en un periodo de 10 años, y se situaría entre los países más desarrollados.

Al respecto, entre las medidas establecidas por España, estaba prevista la publicación de una normativa sobre sostenibilidad, legislación que finalmente vio la luz a través de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, mediante la que se puede decir que se implementa en el ordenamiento jurídico español la preocupación por el desarrollo sostenible, a cuyo fin la legislación mencionada define el concepto de *economía sostenible* en los siguientes términos:

... patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades (Ley 2/2011, art. 2).

Gráfico 5. Principios de la economía sostenible



La anterior declaración rememora, sin duda, los objetivos del Informe Brundtland (ONU, 1987), y en consecuencia su adhesión al mismo, pivotando el impulso a la sostenibilidad de la economía española en los principios establecidos en la Ley 2/2011, que se recogen de forma sintética en el gráfico 5.

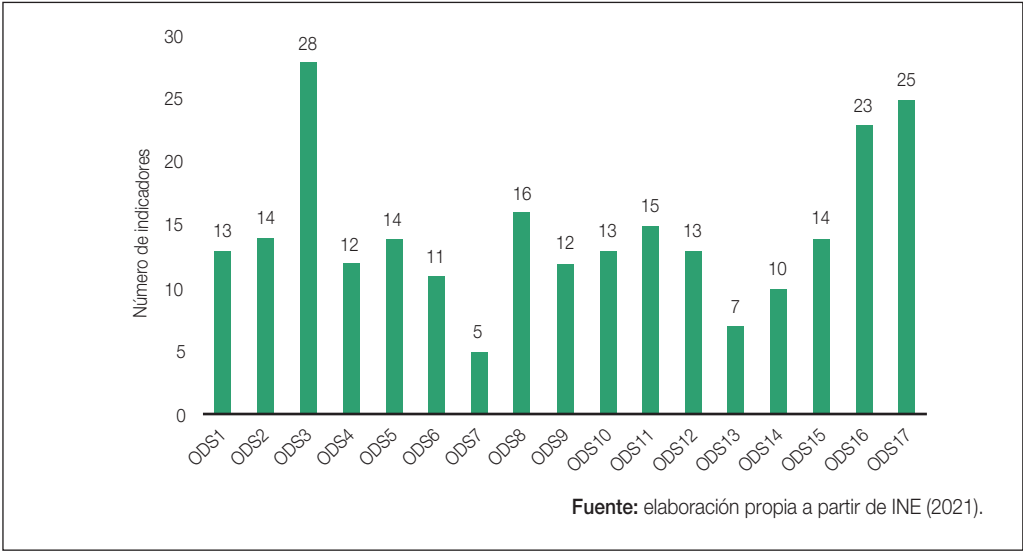
Las acciones en materia de sostenibilidad puestas en marcha por España han sido relevantes de acuerdo con las puntuaciones recibidas en el prestigioso Índice de Desempeño Medioambiental (*Environment Performance Index*, EPI) publicado con carácter bianual por la Universidad de Yale sobre actuaciones medioambientales en el mundo, en el que son calificados un total de 180 países en una escala de 0 a 100 puntos.

Concretamente, en el último EPI publicado en 2022 (Universidad de Yale, 2022), España ocupa el lugar 27.º, con una puntuación de 56,60 puntos, exhibiendo una mejora de 7,30 puntos en los últimos años 10, por lo que se puede afirmar que se encuentra entre los países que mejor salvaguardan su medioambiente, tal como lo justifican los siguientes datos: en *calidad del aire* se sitúa en el puesto 22, con una calificación de 74 puntos, alcanzando 9,30 puntos de mejora respecto del decenio anterior, mientras que en lo que atañe al *cambio climático* obtiene 41,30 puntos, situándose en el puesto 83 con una mejora desde 2012 de 10,70 puntos; en cuanto a *calidad del agua* se refiere, ocupa el lugar 22, con una pun-

tuación de 74 puntos y 9,30 puntos de mejora en el último decenio, alcanzado la calificación de 91,10 puntos en relación con el *tratamiento de residuos*, situándose en este caso en la posición 14, no existiendo reporte decenal para este ítem.

En la actualidad, el Gobierno español sigue velando por hacer realidad la Agenda 2030, tarea encomendada al Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030, cuya actuación se encuentra diseñada en el documento titulado *Estrategia de desarrollo sostenible 2030 un proyecto de país para hacer realidad la agenda 2030* (MDSAG2030, 2021). En este sentido, el Instituto Nacional de Estadística (INE) se encuentra trabajando en el seguimiento de los 17 ODS, a cuyos efectos ha diseñado un total de 245 indicadores para evaluar las 169 metas programadas, cuya distribución para cada ODS es la que se indica en el gráfico 6, de donde se colige que el número medio de indicadores por cada ODS está en torno a 14, recogiendo a su vez el cuadro 1 el detalle de los ODS que presentan un mayor y menor número de hitos:

Gráfico 6. Estrategia de desarrollo sostenible 2030: indicadores por ODS



Cuadro 1. Distribución de indicadores por ODS

Panel A. ODS con mayor número de indicadores (de mayor a menor número)		
ODS	Número	Porcentaje
ODS 03. Salud y bienestar	28	11,43 %

Panel A. ODS con mayor número de indicadores (de mayor a menor número)

ODS	Número	Porcentaje
ODS 17. Alianzas para lograr objetivos	25	10,20 %
ODS 16. Paz, justicia e instituciones sólidas	23	9,39 %

Panel B. ODS con menor número de indicadores (de menor a mayor número)

ODS	Número	Porcentaje
ODS 07. Energía asequible y no contaminante	5	2,04 %
ODS 13. Acción por el clima	7	2,86 %
ODS 14. Vida submarina	10	4,08 %

Fuente: elaboración propia a partir de INE (2021).

Finalmente cabe señalar que según un reciente estudio realizado por la Red Española del Pacto Mundial de Naciones Unidas (REPMNU, 2022), en el que se incluyen las empresas adheridas a la iniciativa del Pacto Mundial y también a la mayoría de las compañías del Ibex 35, se observa lo siguiente:

- En lo que se refiere a las empresas incluidas en el Pacto Mundial, el compromiso de alcanzar los ODS aumenta, pasando del 80 % en 2020 al 82 % en 2021, reportándose también como dato positivo que el 82 % de las citadas entidades priorizan sus ODS, encontrándose entre los preferidos los siguientes: ODS 8, «Trabajo decente y crecimiento económico»; ODS 5, «Igualdad de género»; y ODS 3, «Salud y bienestar».
- En cuanto a las empresas consultadas del Ibex 35, la situación es diferente, por cuanto el compromiso de lograr los ODS desciende del 97 % al 91 %, y además se denota una pauta negativa en el compromiso de la alta dirección de estas compañías respecto a su consecución, que desciende ostensiblemente del 71 % al 43 %. No obstante, también se prioriza la consecución de los ODS, siendo en este caso los más considerados los siguientes: ODS 13, «Acción por el clima»; ODS 8, «Trabajo decente y crecimiento económico»; y ODS 9, «Industria, innovación e infraestructura».

En síntesis, podemos afirmar que España está trabajando de manera ostensible con la mirada puesta en la consecución del desarrollo sostenible, sin bien con las dificultades y

altibajos que se han expuesto, aunque creemos que el saldo es positivo, y poco a poco se irá imponiendo la cordura en la defensa de las acciones para la sostenibilidad.

3. Aproximación al modelo de «contabilidad verde»

3.1. El paradigma contable y el nuevo enfoque sostenible

Frente a los problemas relativos al deterioro del medioambiente y la degradación social surge el concepto de «empresa sostenible», que se define como aquella que «crea valor económico, medioambiental y social a corto y largo plazo, contribuyendo de esa forma al aumento del bienestar y al auténtico progreso de las generaciones presentes y futuras, en su entorno general» (Rodríguez, 2012).

En este sentido, es evidente la necesidad de obtener resultados medibles para conocer la realidad derivada de las actuaciones de cualquier ente, tanto público como privado, en la triple dimensión ambiental, social y económica que canaliza el desarrollo sostenible, siendo de resaltar en este aspecto la relevancia de la *contabilidad* para facilitar la información que ayude a una eficiente toma de decisiones.

Hasta no hace muchos años, la ciencia contable se ha caracterizado por ocuparse especialmente de la confección de informes relacionados con la situación económico-financiera de las compañías, dejando de lado las otras dos componentes que el momento actual demanda (ambiental y social), lo que plantea un forzoso cambio de rumbo de dicha disciplina para atender la solicitud de información por parte de los *stakeholders*¹⁰ de cualquier entidad desde la perspectiva tridimensional antes señalada (Mejía y Vargas, 2012).

Al respecto, para profundizar en la situación actual del paradigma contable, es interesante analizar la definición de *contabilidad* propuesta en el último medio siglo por diversos autores de acreditada solvencia en la materia. Así, según Fernández Pirla (1974) «la Contabilidad es, ante todo, ciencia económica, por la naturaleza de los elementos sobre los que opera, por el fin que persigue –el conocimiento de la situación económica– y por los métodos que utiliza», mientras que para Montesinos (1978), se trata de una «ciencia primordialmente normativa ocupada de la captación, elaboración, representación y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar de-

¹⁰ El concepto de *stakeholders* fue introducido por Edward Freeman en 1984, y el mismo hace referencia a «cualquier grupo o individuo que pueda afectar o ser afectado por el logro de los propósitos de una corporación. *Stakeholders* incluye a empleados, clientes, proveedores, accionistas, bancos, ambientalistas, gobierno u otros grupos que puedan ayudar o dañar a la corporación» (Paola, 2012).

cisiones operacionales de los distintos sujetos económicos». Por su parte, Cañibano (1990) entiende lo siguiente:

la Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica que tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante la utilización de un método específico apoyado en bases suficientemente contrastadas, con el fin de facilitar las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas.

Del contenido de las definiciones expuestas se puede concluir que todas ellas se identifican esencialmente con el arquetipo contable tradicional, entendido como aquel que tiene como fin principal y exclusivo el suministro de información relativa a la situación económico-financiera de las distintas entidades, si bien es cierto que la propuesta de Montesinos (1978) parece reclamar otro tipo de información adicional al utilizar la expresión «realidad socioeconómica», concepción que estaría en sintonía con el inevitable cambio de modelo contable que permita satisfacer información relativa a los aspectos sociales y medioambientales no contemplados por las empresas o, en todo caso, con dimensiones excesivamente parcas respecto del teórico volumen de información que deberían de aportar (Mejía *et al.*, 2014), lo que justifica plenamente la imperiosa necesidad de establecer un nuevo paradigma para resolver las insuficiencias informativas descritas.

3.2. La «contabilidad verde» en la Teoría General de la Contabilidad

La Teoría General de la Contabilidad o Teoría General Contable (TGC) se identifica con el conjunto de supuestos en los que conceptualmente se apoya la disciplina, y cuyo soporte se lleva a cabo a través del desarrollo de «modelos contables», que conforman estructuras de representación de realidades concretas objeto de estudio desde un punto de vista teórico, y así, a partir de un determinado modelo contable se instauran uno o varios «sistemas contables», para establecer la conexión entre la propuesta teórica de cada modelo y su aplicación práctica (Mejía *et al.*, 2012).

Desde el punto de vista filosófico, las dimensiones en que se apoya la TGC para el desarrollo de modelos contables son las siguientes: a) *epistemológica*, relativa al campo de conocimiento; b) *ontológica*, relacionada con los objetos material y formal; c) *axiológica*, concerniente a su propósito; y d) *teleológica*, identificada con su función (Mejía *et al.*, 2014). En este sentido, tomando en consideración esta perspectiva ideológica, la *contabilidad* podría definirse como

la ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones, utili-

zando diversos métodos que le permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la mencionada riqueza, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma (Mejía *et al.*, 2012).

Sin embargo, como ya hemos apuntado anteriormente, las tendencias actuales de la *contabilidad* proponen que no solo facilite información de carácter económico como hasta ahora, sino que también integre en sus estados contables aquel otro tipo de información relacionado con las singularidades de la realidad ambiental y social en las que se desenvuelve cada ente, aunque, sin embargo, sorpresivamente, el modelo contable actual limita, o al menos no facilita en toda su extensión, la integración de dicha nueva información (Larriaga, 1999), por lo que se hace necesaria su modificación sustancial.

Bajo la perspectiva descrita, y considerando la triple línea de resultados a alcanzar, la estructuración del modelo de *contabilidad verde* tendría el diseño que se inserta en el gráfico 7, recogiendo por su parte el gráfico 8 su componente filosófica bajo las dimensiones sobre las que gravita la TGC.

Gráfico 7. Modelo de «contabilidad verde» basado en la Teoría General de la Contabilidad

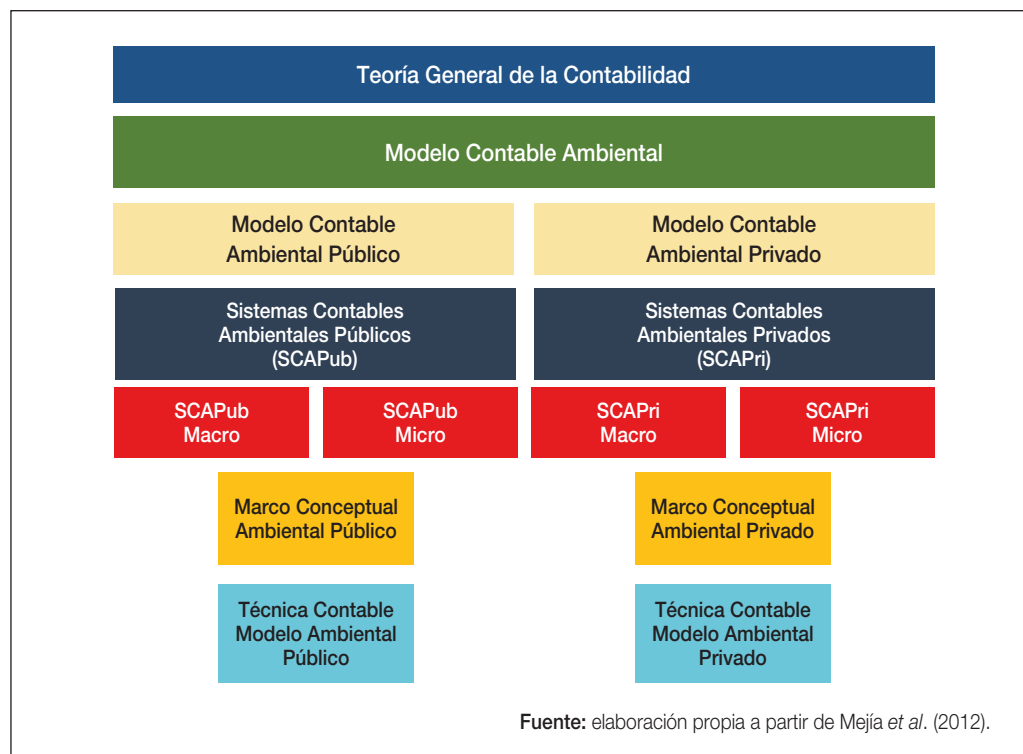
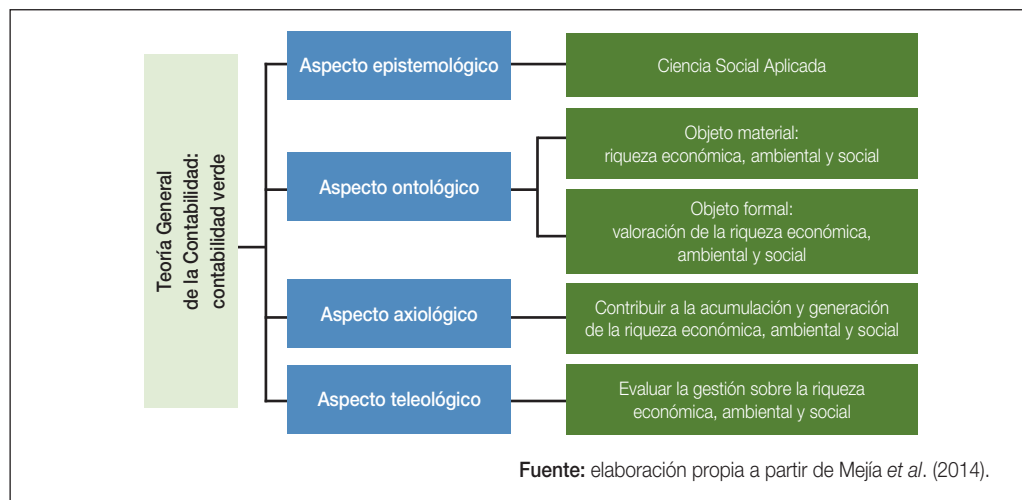
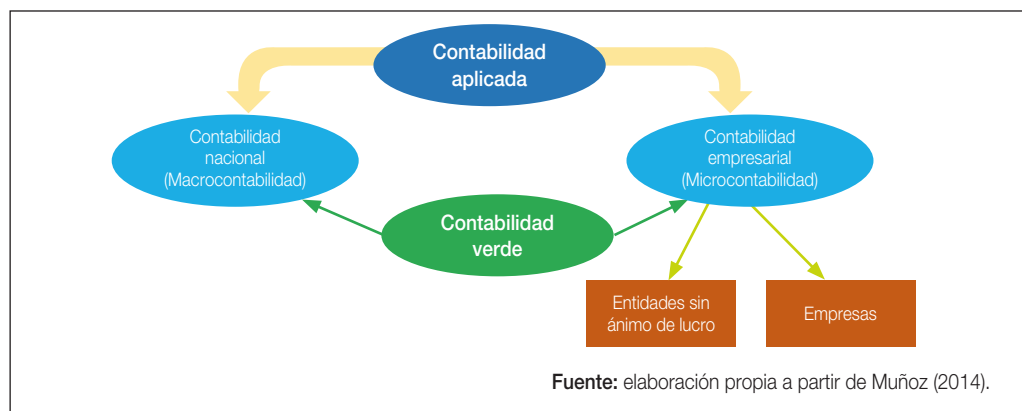


Gráfico 8. Teoría General de la Contabilidad: dimensiones filosóficas del modelo de «contabilidad verde»



En consecuencia, de acuerdo con el análisis realizado al amparo de la TGC, la *contabilidad verde* identifica las tres facetas relacionadas con el desarrollo sostenible (económica, social y ambiental) para su gestión, control e información a los *stakeholders* de cada entidad (Castro *et al.*, 2020). En este sentido, considerando que epistemológicamente la *contabilidad* es una ciencia aplicada, el gráfico 9 recoge la posición que ocuparía el modelo de *contabilidad verde* en el esquema de dicha disciplina, donde se aprecia que la misma se encuentra influenciada tanto por la *contabilidad nacional* como por la *contabilidad empresarial*, incardinándose en esta última los sistemas contables relativos tanto a «entidades con ánimo de lucro» (empresas) como a «entidades sin ánimo de lucro».

Gráfico 9. División de la contabilidad verde



Por ende, aflora la necesidad de plantearse sendos sistemas contables en la esfera pública y privada como desarrollo del modelo propuesto de *contabilidad verde*, a fin de alcanzar el objetivo tridimensional de información económico-social-medioambiental perseguido, temática que pasamos a analizar en los siguientes epígrafes del presente trabajo.

3.3. Sistemas contables de «contabilidad verde»

3.3.1. La «contabilidad verde» en el sector público

Desde la perspectiva de la *contabilidad nacional*, en respuesta a las demandas de la Comisión Brundtland (ONU, 1987), la Comisión de Estadística de la ONU publicó en 1993 un primer manual bajo el título de *Contabilidad Ambiental y Económica Integrada* (SCAEI), a partir de cuya experiencia vio la luz en 2002 una segunda versión del mismo, en la que se planteaba la evaluación del desarrollo sostenible con base en ampliar el alcance de la contabilidad económica (ONU, 2002a).

El resultado final de las versiones citadas del SCAEI fue la publicación en 2012 del denominado *Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica* (SCAE), avalado por organismos de la relevancia de la UE, el FMI, la OCDE y el Banco Mundial, y considerado como el primer estándar estadístico internacional en la materia, respecto del cual se insta a todos los países a su implementación para obtener sus cuentas ambientales y económicas.

Entre las características del SCAE (ONU, 2012a) cabe citar la presentación de la información en un *formato integrado híbrido*, que considera de forma simultánea la existencia de cuentas en términos físicos y monetarios (ONU, 2012a, apdo. 2.79), así como la *contabilidad por partida cuádruple*, que amplía el principio contable de la partida doble al registrar las operaciones teniendo en cuenta la totalidad de las unidades participantes en la economía (ONU, 2012a, apdos. 2.133 y 2.134).

En la ilustración 2 se inserta el modelo formulado por el SCAE sobre la información combinada a facilitar, la cual se subdivide en cuatro campos, a saber: a) flujos monetarios; b) flujos físicos; c) *stock* y flujos de activos (ambientales y fijos); y d) datos sociales y demográficos (SCAE, 2012, apdo. 6.5.2; ONU, 2012a).

En cuanto a las industrias sobre las que se debe informar, las mismas se seleccionan utilizando la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), cuyo detalle se incluye en el anexo 1 del presente trabajo.

Ilustración 2. Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE): modelo de presentación de información combinada para un solo ejercicio

Cuadro 6.4

Presentaciones combinadas: estructura y contenido básicos

	Industrias (por categorías de la CIIU)	Hogares	Gobierno	Acumulación	Flujos con el resto del mundo	Total
Oferta y utilización: flujos (unidades monetarias)						
Oferta de productos						
Consumo intermedio y utilización final de productos						
Valor agregado bruto						
Valor agregado ajustado por agotamiento						
Impuestos y subsidios ambientales, y transferencias similares						
Oferta y utilización: flujos (unidades físicas)						
Oferta de:						
Insumos naturales						
Productos						
Residuos						
Utilización de:						
Insumos naturales						
Productos						
Residuos						
Stock y flujos de activos						
Stock final de activos ambientales (unidades monetarias y físicas)						
Agotamiento (unidades monetarias y físicas)						
Stock final de activos físicos (unidades monetarias)						
Formación bruta de capital fijo (unidades monetarias)						
Datos sociales y demográficos conexos						
Empleo						
Población						

Nota: Las celdas en gris oscuro tienen valor nulo por definición.

Fuente: ONU (2012a).

La ilustración 3 incluye un ejemplo recogido en el SCAE (ONU, 2012a, p. 274) para el caso de información combinada sobre la temática de «emisiones al aire», en el que se observa que los ítems 1 a 3 se refieren a variables económicas catalogadas por divisiones de industria con base en la CIIU (ONU, 2006), incluyendo adicionalmente el ítem 2 información referida a los hogares y el gobierno, mientras que el ítem 4 hace alusión al empleo. En cuanto a los ítems 5 y 6, reflejan respectivamente datos económicos relativos a los gastos para la protección del medioambiente y los impuestos ambientales, informando, finalmente, los ítems 7 y 8 sobre las emisiones a la atmósfera por tipos de sustancia e industria según la CIIU, además de los hogares, no incluyendo información gubernamental, al estar la misma contenida en la correspondiente rama de actividad (ONU, 2012a, apdos. 6.148 a 6.150).



Ilustración 3. Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica: información combinada sobre «emisiones al aire»

Cuadro 6.8
Presentación combinada de datos sobre emisiones al aire

	Industrias (por divisiones de la CIIU)										Gobierno	Hogares	Total
	01-03	06-09	10-33	35	36-39	41-43	45-47	48-56	49-50	51-53			
1. Producción, por industrias (unidades monetarias)	170 737	116 473	1 581 433	195 769	76 916	526 526	3 759 357	696 332					7 123 543
2. Consumo intermedio y utilización final (unidades monetarias)	146 006	103 131	1 521 247	180 772	62 482	511 084	3 162 097	616 833			163 978	491 935	6 959 565
3. Valor agregado bruto (unidades monetarias)	24 731	13 342	60 186	14 997	14 434	15 442	597 260	79 499					819 891
4. Empleo	371	185	1 865	61	105	668	6 675	1 001					10 931
5. Gasto en protección ambiental (unidades monetarias)													
Protección del clima y del aire del ambiente	175	58	351	585				370			419	554	2 512
6. Impuestos ambientales (unidades monetarias)													
Impuestos sobre el carbono	343	22	1 108	23	146	142	2 588	1 243				6 985	12 600
7. Generación de emisiones al aire (toneladas)													
Dióxido de carbono	10 610	2 121	41 434	53 197	9 436	2 299	29 517	17 093				38 412	204 120
Metano	492	36	16	4	233		2	5				20	806
Óxido de nitrógeno	24		4	1	2		1					1	32
Óxidos nitrosos	69	6	38	23	5	15	261	45				51	514
Hidrofluorocarburos	3		28	6			62	1				1	103
Compuestos orgánicos volátiles sin metano	5	8	40		1	8	17	17				67	163
Partículas (incluido PM10 y polvo)	7		9			2	9	2				9	39
8. Emisiones al aire de actividades de transporte (toneladas)													
Dióxido de carbono	2 673	54	1 065	14	77	1 843	27 748	7 297				18 921	59 692
Metano							1					2	3
Óxido de nitrógeno							1					1	2
Óxidos nitrosos	28		5			15	260	36				38	380
Hidrofluorocarburos	3						62	1				67	67
Compuestos orgánicos volátiles sin metano	4		1			2	8	4				35	52
Partículas (incluido PM10 y polvo)	1			1		1	9	2				6	19

Nota: Las celdas en gris oscuro tienen valor nulo por definición.

Fuente: ONU (2012a).

La importancia de la publicación del SCAE se deduce del contenido de su preámbulo, en el que el entonces secretario general de la ONU, Ban Ki-Moon, instaba a su aplicación para alcanzar las metas del desarrollo sostenible, manifestando que

... Al proporcionar conceptos y definiciones sobre contabilidad ambiental y económica acordados internacionalmente, constituye una herramienta invaluable para la compilación de estadísticas integradas, la derivación de indicadores consistentes y comparables, y la medición del avance hacia los objetivos del desarrollo sostenible (ONU, 2012a, p. V).

En resumen, el SCAE es un sistema contable basado en conceptos, clasificaciones y normas contables consensuadas, que permite organizar los datos de forma integrada, por lo que su utilización es acorde con el fin de la implementación de indicadores que permitan la adopción de decisiones en beneficio del desarrollo sostenible.

3.3.2. La «contabilidad verde» en el sector empresarial

El modelo de *economía lineal* (o modelo tradicional) se identifica con el esquema «extraer-producir-consumir-desechar», siendo su objetivo básico la obtención de rentabilidad sin tener en cuenta las implicaciones ambientales derivadas de la actividad económica, surgiendo frente al mismo el modelo de *economía circular*, que, *a contrario sensu*, prioriza el mínimo impacto en el medioambiente, lo que permite que pueda ser calificado como «modelo sostenible» al girar sobre los ejes de «reducir-reutilizar-reciclar», buscando la ecoeficiencia. La ilustración 4 recoge sintéticamente ambos modelos económicos, pudiendo inferirse que mientras el modelo de *economía lineal* se preocupa primordialmente del beneficio de la empresa, el modelo de *economía circular* apuesta decididamente por la sostenibilidad.

Ilustración 4. Modelos de economía lineal vs. economía circular



Si analizamos los modelos citados de *economía lineal* y *economía circular* desde el punto de vista de la microcontabilidad (véase gráfico 9), la *contabilidad financiera* o *contabilidad externa* podría identificarse con el modelo de *economía lineal*, y, en ese sentido, la generación de información contable se centra especialmente en informar sobre el resultado empresarial, a cuyos efectos es de vital importancia la normativa legal de obligado cumplimiento. Sin embargo, el modelo de *economía circular* es más acorde a la definición de *contabilidad verde* anteriormente expuesta, por cuanto los agentes económicos demandan una mayor cantidad de información, en muchos casos *ex novo*, sobre aspectos relativos a cuestiones sociales y ambientales, prácticamente ignorados por el paradigma contable actual, o, cuando menos, no tratados con la profundidad suficiente.

Por tanto, asumiendo la implantación de un modelo de *economía circular* demandado por la actual situación, el modelo de *contabilidad verde* se hace indispensable para las empresas con el fin de obtener información sobre los siguientes aspectos: a) conocer si se cumple con la legislación ambiental vigente; b) comprobar la evolución de la actuación medioambiental; c) descubrir áreas críticas necesitadas de especial atención; d) ayudar a la dirección en la fijación de políticas y objetivos medioambientales y conocer si se han cumplido los programados, y, finalmente, e) detectar ventajas competitivas derivadas de la gestión medioambiental (Fundació Forum Ambiental, 1999).

En lo que a *contabilidad financiera* se refiere, la divulgación de información sobre sostenibilidad en el momento presente no se encuentra regulada en una norma unificada para todos los entes afectados, probablemente debido a las dificultades para encontrar un estándar contable único como consecuencia de la diferente concepción de los procesos productivos y cadenas de valor. En este sentido, haciendo un sucinto recorrido por la normativa internacional y nacional en materia contable, en el cuadro 2 se incluyen las disposiciones que tienen algún tipo de conexión con la *contabilidad verde*, pudiendo concluirse que, en el último cuarto de siglo, España viene siendo uno de los países que ha procurado normalizar la información medioambiental de forma general y sectorizada a través de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 2002, habiéndose incluido en esta línea de actuación una referencia concreta sobre información medioambiental en uno de los apartados del modelo de memoria de las cuentas anuales recogido en la Parte 3.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) 2007, aunque resulta obvio que la misma no ha resultado suficiente a tenor de los desarrollos normativos en materia de información no financiera publicados posteriormente.

Cuadro 2. Normativa sobre contabilidad verde

Panel A. Normativa internacional	
Organismo (fecha publicación)	Normativa
IASB (1) (1998)	NIC 36. Deterioro del valor de los activos

**Panel A. Normativa internacional**

Organismo (fecha publicación)	Normativa
IASB (1998)	NIC 37. Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
IASB (1998)	NIC 38. Activos intangibles
RCUE (2001)	Recomendación UE relativa al reconocimiento, medición y publicación de cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas

Panel B. Normativa nacional

Organismo (fecha publicación)	Normativa
ICAC (1998)	Adaptación del PGC 1990 a las empresas del sector eléctrico
ICAC (1998)	Adaptación del PGC 1990 a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje
ICAC (1998)	Adaptación del PGC 1990 a las empresas del sector de abastecimiento y crecimiento de agua
ICAC (2000)	Adaptación del PGC 1990 a las sociedades anónimas deportivas
ICAC (2001)	Adaptación del PGC 1990 a las empresas del sector vitivinícola
ICAC (2002)	Resolución del ICAC por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.
PGC 2007	Parte III. Cuentas anuales. Modelo de memoria. Apdo. 15

(1) Acrónimo de la International Accounting Standards Board (IASB), que se traduce al español como Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

Fuente: elaboración propia a partir de Muñoz (2014).

Sobre el tema en cuestión, se debe traer a colación la Recomendación de la Comisión Europea relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas (RCUE) publicada en 2001 (UE, 2001), documento que, tras reconocer expresamente el marco legislativo europeo sobre información financiera, sin embargo, no abordaba en aquel momento cuestiones ambientales de forma explícita, no existiendo tampoco otras normas internacionales de contabilidad que se centrasen en dicha temática, por lo que instaba a las empresas concernidas por las Directivas Cuarta y Séptima, relativas al Derecho de Sociedades, a informar sobre la temática comentada mediante su inclusión en la memoria de las cuentas anuales

y consolidadas (UE, 2001, considerandos 7, 9, y art. 4.1), siendo precisamente dicha recomendación europea el origen de la anteriormente citada Resolución del ICAC de 2002.

En esta línea de actuación, y ante el vacío legislativo que seguía existiendo en materia de sostenibilidad, después de más de una década desde la publicación de la RCUE (UE, 2001), la UE publicaba la Directiva 2014/95/UE (UE, 2014), que a su vez modificaba la Directiva 2013/34/UE, con el fin de dar un impulso al marco normativo sobre la información relativa a la sostenibilidad, entre otras cuestiones, porque tan solo 15 de los 27 países de la UE estaban desarrollando políticas relacionadas con la responsabilidad social de las empresas (Fernández, 2014).

En concreto, la mencionada Directiva 2014/95/UE imponía que las grandes empresas de interés público, con un número medio de trabajadores igual a superior a 500 durante el ejercicio anterior, debían incluir dentro de su informe de gestión un *estado no financiero* con información relativa a los resultados y la situación de la empresa, así como al impacto de su actividad en cuestiones medioambientales y sociales, de personal, respeto a los derechos humanos y lucha contra la corrupción y el soborno. Asimismo, los sujetos afectados por la norma debían explicar su modelo de negocio, junto con la descripción de las políticas aplicadas sobre las cuestiones expuestas y sus resultados, así como los principales riesgos vinculados a sus actividades, además de los indicadores clave de resultados no financieros pertinentes, y en ese sentido, la norma exigía que en aquellos casos en que la empresa no aplicase ninguna política respecto de una o varias de las cuestiones citadas, debía ofrecer alternativamente una explicación clara y motivada al respecto, incluyendo oportunamente las referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en los estados financieros anuales (UE, 2014).

En este sentido, en cuanto a los criterios aplicables para la divulgación sobre sostenibilidad, la propia directiva trasladaba a los Estados miembros la obligación de señalar los «marcos normativos» en los que las empresas podían basarse para confeccionar su informe de sostenibilidad, los cuales tenían que ser explícitamente citados para general conocimiento de sus *stakeholders*.

Aunque la directiva citada entró en vigor en noviembre de 2014, España no la incorporó a su ordenamiento jurídico hasta prácticamente cuatro años después, tiempo que parece excesivo teniendo en cuenta el interés mostrado por los órganos reguladores españoles sobre la información relativa a sostenibilidad. En concreto, la mencionada norma europea se implementó en el ordenamiento jurídico español mediante la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, en materia de información no financiera y diversidad, actualmente en vigor, cuya aplicación afectó a las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2018, y que, tras la oportuna modificación del artículo 253.1 de la Ley de sociedades de capital, ordena que los administradores de las sociedades mercantiles están obligados a formular, cuando proceda, el *estado de información no financiera* (EINF) (RDLeg. 1/2010, art. 253.1), debiendo destacarse que, en línea con la estela seguida por España en materia de sostenibilidad, la propia norma fuese más allá que la legislación comunitaria, por cuanto recogía el incremento del universo de empresas afectadas después de transcurridos tres años desde su entrada en vigor, y, en ese sentido, a partir del ejercicio 2021, la formulación del EINF se ha extendido a aquellas compañías cuya cifra media de empleados sea igual o superior a 250.

En cuanto a los posibles marcos normativos a utilizar por las compañías para confeccionar sus informes de sostenibilidad, la extensión de este estudio no permite ahondar en sus diferentes perfiles, aunque, no obstante, se observa como principal referencia a nivel mundial las directrices emanadas del Global Reporting Initiative (GRI), organización sin ánimo de lucro fundada en EE. UU. en 1997, cuyo objetivo es proporcionar a las compañías pautas de actuación para abordar la redacción de sus informes de información no financiera (GRI, 2022).

Sin embargo, la preocupación internacional por una mejora de la información sobre sostenibilidad ha seguido persistiendo, dado que los estándares aplicados hasta ahora no han logrado satisfacer plenamente la demanda de información existente, y, en ese sentido, en diciembre de 2022, ha sido publicada la Directiva de Información Corporativa sobre Sostenibilidad (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD) (UE, 2022), cuya finalidad es lograr los objetivos marcados en el *Pacto Verde Europeo* (UE, 2019), estando prevista su entrada en vigor de forma escalonada para las diversas tipologías de empresas, siendo las sociedades cotizadas las primeras afectadas por la norma, que en 2025 deberán presentar su reporte de sostenibilidad relativo al ejercicio 2024 (UE, 2022, art. 5).

En definitiva, el entramado normativo europeo tiene como objetivo de fondo identificar aquellas actividades económicas que son realmente sostenibles, evitando de esta forma las prácticas de *greenwashing* llevadas a cabo por ciertas compañías, que aparentemente ofrecen al público productos o servicios supuestamente obtenidos bajo parámetros de sostenibilidad, cuando en realidad no es así, y, en este aspecto, la UE está trabajando en el diseño de una taxonomía que incluya determinadas actividades económicas junto a las características que las mismas deben detentar para, efectivamente, poder ser calificadas como sostenibles, aunque también es cierto que la normativa en cuestión está siendo objeto de críticas, dado lo complejo del tema, a lo que contribuye la falta de una definición consensuada acerca del concepto de sostenibilidad (Pueyo, 2022).

4. A modo de conclusión

La actual situación de degradación de nuestro mundo exige la toma de medidas urgentes que contribuyan al logro del ansiado y necesario desarrollo sostenible, pues como afirma el Papa Francisco en su Carta Encíclica *Laudato Si'* «todavía no se ha logrado adoptar un modelo circular de producción que asegure recursos para todos y para las generaciones futuras...».

Hasta ahora, la *contabilidad financiera* ha venido informando fundamentalmente sobre la faceta económica de las empresas, planteamiento que actualmente está sufriendo una importante metamorfosis, motivada por la obligada reconducción del paradigma contable actual hacia un nuevo modelo de *contabilidad verde*, que debe ser capaz de captar la verdadera situación de las empresas bajo el prisma de la sostenibilidad, dando de esta forma solución efectiva a los problemas de información relativos a los temas ambientales y sociales, hasta ahora insuficientemente tratados, cuando no ignorados, surgiendo por ende la

necesidad de afrontar la formación de profesionales contables que pongan en práctica los oportunos sistemas de contabilidad bajo criterios de información sostenible en los ámbitos público y privado, lo que hace indispensable la implicación del sistema universitario español para dar respuesta a esta nueva demanda formativa.

La reflexión del Premio Nobel de Literatura Rabindranath Tagore cuando afirma «convertid un árbol en leña y arderá para vosotros, pero no producirá flores ni frutos para vuestros hijos», es sin duda una excelente síntesis de la responsabilidad que tenemos todos de procurar el bienestar social presente y futuro, a la que la ciencia contable no puede ser ajena en modo alguno, aunque haya que reconocer el largo camino que todavía queda por transitar hasta alcanzar los estándares necesarios que procuren los adecuados informes contables de sostenibilidad.

Referencias bibliográficas

- Agencia Europea de Medio Ambiente (AEMA). (2021). *Noticias*. <https://www.eea.europa.eu/es/highlights/en-2019-una-calidad-mejor>
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2018). *Control económico de la gestión ambiental*. Serie de Contabilidad de Gestión, Documento n.º 42.
- Avellán, N. A. (2019). Contabilidad ambiental y la responsabilidad social empresarial dentro del panorama mundial del desarrollo sostenible. *Revista ECA Sinergia*, 10(2), 105-115. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6965730>
- Banco Santander. (2021). *Economía lineal y circular: ¿a qué se refieren cada uno de estos términos y cuáles son sus diferencias?* <https://www.santander.com/es/stories/economia-lineal-y-circular-a-que-se-refieren-cada-uno-de-estos-terminos-y-cuales-son-sus-diferencias#:~:text=La%20econom%C3%ADa%20lineal%20es%20el,huella%20ambiental%20y%20sus%20consecuencias.&text=Para%20poder%20llevar%20a%20cabo,%3A%20reducir%2C%20reutilizar%20y%20reciclar>
- Blog de la Responsabilidad Social Empresarial. (2021). *La responsabilidad social corporativa*. [https://www3.gobiernodecanarias.org/medusa/ecoblog/jumormed/2013/05/17/la-responsabilidad-social-empresarial/#:~:text=la%20responsabilidad%20social%20corporativa%20\(RSC,y%20valorativa%20y%20su%20valor](https://www3.gobiernodecanarias.org/medusa/ecoblog/jumormed/2013/05/17/la-responsabilidad-social-empresarial/#:~:text=la%20responsabilidad%20social%20corporativa%20(RSC,y%20valorativa%20y%20su%20valor)
- Cañibano, L. (1990). *Contabilidad. Análisis Contable de la Realidad Económica*. Editorial Pirámide.
- Castro Medina, V., Chamorro González, C., Vázquez Peñaloza, L., Arteta Ramos, A. y Sala Vilorio, K. (2020). Contabilidad Verde y Desarrollo Sostenible: Tendencias y perspectivas. En *Tendencias en la investigación universitaria: una visión desde Latinoamérica* (Volumen VIII). https://alinin.org/wp-content/uploads/2020/08/ten_inv_uni_viii_107_119.pdf
- Consejo Empresarial Español para el Desarrollo Sostenible (CEEDS). (2021). *Sesión constituyente*. https://foretica.org/wp-content/uploads/declaracion_consejo_empresarial_espanol_desarrollo_sostenible.pdf
- Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible (WBCSD). (2021). *Our history*.

- <https://www.wbcsd.org/Overview/Our-history>
- Creditea. (2019). ¿Qué es la economía sostenible? <https://www.creditea.es/blog/que-es-la-economia-sostenible>
- Escudero, A. (2002). Volviendo a un viejo debate: el nivel de vida de la clase obrera británica durante la Revolución Industrial. *Revista de Historia Industrial*, 21. <https://raco.cat/index.php/HistoriaIndustrial/article/view/63404/74297>
- Fernández, J. L. (2014). Por una conexión de la RSE con la ética empresarial. *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 91, 145-171. <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/3254>
- Fernández Pirla, J. M. (1974). *Teoría económica de la contabilidad*. Ediciones ICE.
- Fundació Fòrum Ambiental. (1999). *Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa*. Agencia Europea del Medioambiente. http://wp.forumambiental.org/wp-content/uploads/2017/11/991109_contabilidad_ambiental.pdf
- Fundación Biodiversidad. (2022). ¿Qué es la biodiversidad? <https://www.fundacion-biodiversidad.es/es/que-hacemos/que-es-la-biodiversidad>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2022). *Estándares GRI*. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-spanish-translations/>
- Gobierno de España. (2009). *Estrategia para una Economía Sostenible*. <http://www.famp.es/export/sites/famp/.galleries/documentos-lab-eficiencia-energetica/Estrategia-de-Economia-Sostenible-eficiencia.pdf>
- Greenpeace. (2021). *Tu consumo lo cambia todo*. https://es.greenpeace.org/es/wp-content/uploads/sites/3/2018/03/tu_consumo_lo_cambia_todo.pdf
- Ingeoexpert. (2021). ¿Qué es un ecosistema? <https://ingeoexpert.com/2018/09/14/tipos-de-ecosistemas/>
- Instituto Nacional de Estadística (INE). (2021). *Indicadores de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. <https://www.ine.es/dyngs/ODS/es/index.htm>
- Jappi. (2021). ¿Cuáles son las actividades humanas que ocasionan más contaminación ambiental? <https://www.jappi.com.co/mundo-jappi/actividades-humanas-que-afectan-ambiente/>
- Larrinaga, C. (1999). ¿Es la contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio? El caso del sector eléctrico español. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 28(101), 645-674. <https://www.jstor.org/stable/42782200>
- Mejía Soto, E. y Vargas Marín, L. A. (2012). Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social. *Revista Lumina*, 13, 48-70. <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/688/811>
- Mejía Soto, E., Montes Salazar, C. A. y Arango Medina, D. (2012). Aproximación al Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada SCAEI de la ONU. *Sinapsis*, 4(4), 24-46. https://www.academia.edu/25621000/Aproximaci%C3%B3n_al_Sistema_de_contabilidad_ambiental_y_econ%C3%B3mica_integrada_SCAEI_de_la_UNU
- Mejía Soto, E., Montilla Galvis, O. J., Montes Salazar, C. A. y Mora Roa, G. (2014). Teoría tridimensional de la contabilidad T3C (versión 2.0): desarrollos, avances y temas propuestos. *Revista Libre Empresa*, 11(2), 95-120. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/libreempresa/article/view/3027>
- Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030 (MDSAG2030). (2021). *Estrategia de desarrollo sostenible 2030. Un proyecto*

- de país para hacer realidad la agenda 2030. <https://www.mdsocialesa2030.gob.es/agenda2030/documentos/eds-cast-acce.pdf>
- Montesinos, V. (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad. *Revista Técnica Contable*, 30(356), 285-294.
- Muñoz, M. P. (2014). *Tratamiento de la problemática ambiental a través de la Contabilidad Ambiental*. Congreso Nacional de Medio Ambiente (CONAMA). Universidad Católica de Ávila. <http://www.conama2014.conama.org/conama2014/download/files/conama2014/CT%202014/1996711008.pdf>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (1971). *El Desarrollo y el Medio Ambiente* <https://wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/29847/EDT.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (1972). *Conferencia del Medio Humano*. <https://undocs.org/es/A/CONF.48/14/Rev.1>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (1987). *Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo*. http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_Lecture_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (1992). *Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (Río 1992)*. <https://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2000). *Declaración del Milenio*. <https://www.un.org/spanish/milenio/ares552.pdf>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2002a). *Contabilidad Ambiental y Económica Integrada*. https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf_78s.pdf
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2002b). *Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible*. <https://www.un.org/es/conferences/environment/johannesburg2002>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2006). *Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU). (Revisión 4)*. https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesm/seriesm_4rev4s.pdf
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2012a). *Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica 2012. Marco Central*. https://unstats.un.org/unsd/envaccounting/seearev/CF_trans/SEEA_CF_Final_sp.pdf
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2012b). *Conferencia sobre el Desarrollo Sostenible (Río+20)*. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/764Future-We-Want-SPANISH-for-Web.pdf>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2014). *Informe del Grupo de Trabajo Abierto de la Asamblea General sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible*. <http://archive.ipu.org/splz-e/unga14/owg-s.pdf>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2015a). *Cumbre de Desarrollo Sostenible*. <https://www.un.org/es/conferences/environment/newyork2015>
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2015b). *Conferencia sobre el Cambio Climático*. https://unfccc.int/files/meetings/paris_nov_2015/application/pdf/paris_agreement_spanish_.pdf
- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2015c). *Objetivos de Desarrollo del Milenio Informe de 2015*. <https://www.undp.org/es/publications/objetivos-de-desarrollo-del-milenio-informe-de-2015>

- Organización de Naciones Unidas (ONU). (2021). *¿Qué es el cambio climático? Acción por el clima*. <https://www.un.org/es/climatechange/what-is-climate-change>
- Paola, A. (2012). La gestión de los *stakeholders*: Análisis de los diferentes modelos. *Encuentro Regional Zona Sur Adenag*. <https://www.fundacionseres.org/lists/informes/attachments/1064/la%20gesti%c3%b3n%20de%20los%20stakeholders.%20an%c3%a1lisis%20de%20los%20diferentes%20modelos.pdf>
- Papa Francisco. (2015). *Carta Encíclica Laudato si' del Santo Padre Francisco sobre el cuidado de la casa*. Tipografía Vaticana. https://odnmedia.s3.amazonaws.com/files/papa-francesco_20150524_encicla-laudato-si_sp20150618-125706.pdf
- Pierri, N. (2001). Historia del concepto de desarrollo sustentable. En N. Pierri y G. Foladori, *¿Sustentabilidad? Desacuerdos sobre el desarrollo sustentable* (capítulo 2). Trabajo y Capital. http://visitas.reduaz.mx/coleccion_desarrollo_migracion/sustentabilidad/Sustentabilidad5.pdf
- Pueyo Viñuales, R. (2022). *Menos del 1% de las compañías están preparadas para reportar los datos requeridos por la taxonomía europea*. <https://www.linkedin.com/pulse/menos-del-1-de-las-compa%C3%B1%C3%ADas-est%C3%A1n-preparadas-para-la-pueyo-vi%C3%B1uales/?originalSubdomain=es>
- Quiroga, R. (2018). *Avances y desafíos de las cuentas ambientales en América Latina y el Caribe*. Unidad de Estadísticas Económicas y Ambientales y de Cambio Climático. División de Estadística, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/estado_del_arte_cuentas_ambientales_20_11_2018.pdf
- Real Academia Española (RAE). (2022a). *Diccionario Panhispánico de dudas*. <https://www.rae.es/dpd/medioambiente>
- Real Academia Española (RAE). (2022b). *Diccionario de la Lengua Española*. <https://www.rae.es/dpd/biosfera>
- Red Española del Pacto Mundial de Naciones Unidas (REPMNU). (2022). *Comunicando el progreso 2021. El reporting empresarial como instrumento para una recuperación sostenible*.
- Rodríguez, C. I. (2012). *Sostenibilidad en las empresas*. Escuela de Organización Industrial. <https://www.eoi.es/blogs/carollirenerodriguez/2012/05/20/sostenibilidad-en-las-empresas/>
- Unión Europea (UE). (2011). *La Contabilidad Verde, nuestro futuro*. Plan de Acción sobre Ecoinnovación. Medio Ambiente. https://ec.europa.eu/environment/ecoap/about-eco-innovation/policies-matters/eu/703_es#:~:text=La%20contabilidad%20verde%20es%20una,con%20el%20coste%20de%20repararlo
- Unión Europea (UE). (2019). *Pacto Verde Europeo (Green Deal)*. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_19_6691
- Universidad de Yale. (2022). *Índice de desempeño medioambiental (Environment Performance Index, EPI)*. <https://epi.yale.edu/epi-results/2022/component/epi>
- Westreicher, G. (2020). *Estamento*. Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/estamento.html>
- Westreicher, G. (2021). *Ecoeficiencia*. Economipedia. <https://economipedia.com/definiciones/ecoeficiencia.html>

Referencias legislativas

Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-4117>

Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. <https://www.boe.es/boe/dias/2018/12/29/pdfs/BOE-A-2018-17989.pdf>

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

Unión Europea (UE). (1957). *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. Versión consolidada. <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

Unión Europea (UE). (2001). *Recomendación de la Comisión Europea, de 30 de mayo de 2001, relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los infor-*

mes anuales de las empresas (RCUE). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32001H0453&from=ES>

Unión Europea (UE). (2014). *Directiva 2014/95/UE por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos*. <https://www.boe.es/doue/2014/330/L00001-00009.pdf>

Unión Europea (UE). (2017). *Declaración Nuevo Consenso Europeo en materia de Desarrollo*. Diario Oficial de la Unión Europea. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A42017Y0630%2801%29>

Unión Europea (UE). (2022). *Directiva 2022/2464/UE por la que se modifican el Reglamento (UE) n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas*. <https://www.boe.es/doue/2022/322/L00015-00080.pdf>

Isidoro Guzmán Raja. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Murcia y Profesor Titular de la Universidad Politécnica de Cartagena, adscrito al Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas, Área de Economía Financiera y Contabilidad, es auditor de Cuentas inscrito en Registro Oficial de Auditores (ROA) y miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Durante 40 años ha impartido clase en las áreas de contabilidad financiera, contabilidad de las operaciones societarias y contabilidad pública, teniendo publicados más de medio centenar de artículos científicos en diversas revistas nacionales e internacionales, así como varios libros relacionados con la docencia en las áreas citadas, habiendo también obtenido diversos premios a lo largo de su trayectoria profesional. <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Manuela Guzmán Raja. Doctora en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad Politécnica de Cartagena y Máster en Contabilidad y Finanzas Corporativas con premio extraordinario por la misma universidad, ha venido desarrollando su actividad profesional desde temprana edad en el departamento de administración de la empresa privada, así como en organismos públicos. En su faceta investigadora, ha publicado diversos artículos científicos relacionados con la historia de la contabilidad y otras materias, y ha recibido diversos premios, entre los que destaca el Primer Premio de Artículos en Contabilidad y Administración de Empresas, otorgado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que ha recibido en coautoría en dos ocasiones (ediciones 2013 y 2021). <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>

Anexo 1

Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU)

Las categorías individuales de la CIIU se han agregado en las 21 secciones siguientes:

Sección	Divisiones	Descripción
A	01-03	Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca
B	05-09	Explotación de minas y canteras
C	10-33	Industrias manufactureras
D	35	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado
E	36-39	Suministro de agua; evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación
F	41-43	Construcción
G	45-47	Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas
H	49-53	Transporte y almacenamiento
I	55-56	Actividades de alojamiento y de servicio de comidas
J	58-63	Información y comunicaciones
K	64-66	Actividades financieras y de seguros
L	68	Actividades inmobiliarias
M	69-75	Actividades profesionales, científicas y técnicas
N	77-82	Actividades de servicios administrativos y de apoyo
O	84	Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria
P	85	Enseñanza
Q	86-88	Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social
R	90-93	Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas
S	94-96	Otras actividades de servicios
T	97-98	Actividades de los hogares como empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares como productores de bienes y servicios para uso propio
U	99	Actividades de organizaciones y órganos extraterritoriales

Fuente: ONU (2006).

La legibilidad de los informes de aseguramiento: efecto de los mecanismos de control interno

Jennifer Martínez-Ferrero (autora de contacto)

Universidad de Salamanca

Instituto Multidisciplinar de Empresa (IME) (España)

jenny_marfe@usal.es | <https://orcid.org/0000-0001-8387-1466>

Michele Guidi

Università Politecnica delle Marche (Italia)

m.guidi@univpm.it | <https://orcid.org/0000-0002-3178-6662>

Emma García-Meca

Universidad Politécnica de Cartagena (España)

emma.garcia@upct.es | <https://orcid.org/0000-0001-7639-1333>

Extracto

El objetivo de este estudio es analizar cuáles son los mecanismos de control internos vinculados al consejo de administración que actúan como refuerzo de la legibilidad de los informes de aseguramiento. Para testar dicho objetivo, se propone un modelo de regresión para datos de panel en una muestra final de 183 observaciones de empresas internacionales localizadas en 16 países. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto un efecto diferente del consejo en la legibilidad y comprensión de los informes en función del mecanismo analizado. Así, mientras la diversidad de género en el consejo de administración y la existencia de un comité especializado de sostenibilidad consiguen reforzar la legibilidad y la comprensión de los informes de aseguramiento, un tamaño excesivo del consejo parece actuar en contra de informes claros y precisos y favorecer la complejidad lingüística.

Palabras clave: legibilidad; aseguramiento; consejo de administración.

Recibido: 20-01-2023 / Aceptado: 10-04-2023 / Publicado (en avance *online*): 17-05-2023

Cómo citar: Martínez-Ferrero, J., Guidi, M. y García-Meca, E. (2023). La legibilidad de los informes de aseguramiento: efecto de los mecanismos de control interno. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 161-186. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.16807>



The readability of assurance reports: effect of internal control mechanisms

Jennifer Martínez-Ferrero (corresponding author)

Michele Guidi

Emma García-Meca

Abstract

The objective of this study is to analyze which are the internal control mechanisms linked to the board of directors that act as reinforcement of the legibility of the assurance reports. To test this objective, a regression model for panel data is proposed in a final sample of 183 observations of international companies located in 16 countries. The results obtained reveal a different effect of the advice on the readability and comprehension of the reports depending on the mechanism analyzed. Thus, while the gender diversity on the board of directors and the existence of a specialized sustainability committee manage to reinforce the readability and comprehensibility of the assurance reports, an excessive size of the board seems to work against clear and precise reports and favor linguistic complexity.

Keywords: readability; assurance; board of directors.

Received: 20-01-2023 / Accepted: 10-04-2023 / Published (online preview): 17-05-2023

Citation: Martínez-Ferrero, J., Guidi, M. y García-Meca, E. (2023). La legibilidad de los informes de aseguramiento: efecto de los mecanismos de control interno. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 161-186. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.16807>

Sumario

- 1. Introducción
- 2. Marco teórico
 - 2.1. Problemas de credibilidad y legibilidad en los informes de aseguramiento
 - 2.2. Mecanismos de control a la falta de legibilidad
- 3. Metodología
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Variables
 - 3.2.1. Legibilidad de informes de aseguramiento
 - 3.2.2. Mecanismos de control interno
 - 3.3. Modelos de análisis
- 4. Resultados
 - 4.1. Resultados descriptivos
 - 4.2. Resultados empíricos de los modelos de regresión
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Referencias legislativas

Nota: El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Legibilidad de Informes de Aseguramiento de las Memorias de Sostenibilidad (LIAMS)» (CGI-2020-07), concedido y financiado por la Fundación Hergar y el Centro de Estudios Financieros, CEF.-.

1. Introducción

Desde hace varias décadas, el auge de la divulgación de información sobre sostenibilidad ha estado propiciado por las demandas de los *stakeholders*, concretadas en la mayor atención que los inversores vienen prestando a los problemas sociales y medioambientales (Dhaliwal *et al.*, 2012), y en la preocupación de empleados, clientes, proveedores y otras partes interesadas por el desempeño socialmente responsable. Sin embargo y a pesar de que, en contextos como el europeo, por ejemplo, la Directiva 2014/95/UE sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad exigía que determinadas grandes empresas divulgasen información no financiera pertinente a fin de proporcionar a inversores y otras partes interesadas una perspectiva más completa de su evolución, resultados y situación, y del impacto de su actividad, hasta la reciente directiva de información en materia de sostenibilidad (CSRD), aprobada en noviembre de 2022, no ha existido una reglamentación a nivel de estándares para la divulgación de dicha información, dificultando con ello la comprensión, entendimiento y el análisis de la información contenida en las memorias.

Ello ha implicado una demanda de las partes interesadas para mejorar la credibilidad de la información de sostenibilidad con base en las cuales las empresas han de contratar un servicio independiente de aseguramiento para certificar la fiabilidad que merece dicha información. En este sentido, el aseguramiento (*assurance*, en su terminología anglosajona) puede: a) proporcionar credibilidad y transparencia a dicha información (Simnett *et al.*, 2009); b) actuar como un mecanismo para aumentar la confianza de los grupos de interés no solo en la calidad de la información sino también en el compromiso corporativo en materia de sostenibilidad (Hodge *et al.*, 2009; Simnett *et al.*, 2009); y c) disminuir la asimetría e incertidumbre informativa (Moroney *et al.*, 2012).

Hasta la fecha, claramente la relevancia, legibilidad, integridad y fiabilidad de la sobresostenibilidad deben ser evaluadas por los usuarios a través de los informes de aseguramiento, pero no ha sido analizada por la literatura. Un informe de verificación puede convertirse en un elemento y mecanismo vital para aumentar la confianza del público y mejorar la credibilidad de la información proporcionada, siendo necesario que el informe sea claro, comprensible y legible por los distintos *stakeholders*. La comunicación menos legible es más difícil de interpretar y procesar por parte de los inversores y resto de *stakeholders* y requiere que dediquen más tiempo y esfuerzo para identificar y extraer datos relevantes. Es probable que se deba a la incapacidad u ofuscación del que transmite la información, de la incapacidad de un equipo de gestión para comunicarse con claridad, o a un interés de la empresa en mantener una ventaja informativa sobre el mercado. Dada la relevancia de la legibilidad de la información o el efecto de «*it pays to write well*» es comprensible la atención que la literatura reciente ha mostrado en el estudio de los atributos lingüísticos de los informes corporativos de naturaleza financiera, particularmente después del desarrollo de medidas o índices específicos para analizar las principales características textuales de las divulgaciones como su legibilidad y tono (Loughran y McDonald, 2014).

Estudios recientes (e. g. Boiral y Heras-Saizarbitoria, 2020; Hummel *et al.*, 2019) cuestionan la calidad del aseguramiento, y más aún, cómo perciben los *stakeholders* dicho informe y su legibilidad, debido a la complejidad de la información de las memorias, la ausencia de normativa común en materia de aseguramiento, la competitividad del mercado donde diferentes proveedores de aseguramiento luchan por un mercado en expansión y el riesgo de captura por parte de la gerencia. Así, para Hummel *et al.* (2019) esta preocupación gana relevancia ya que la literatura más crítica destaca que los gerentes muestran un gran interés en capturar el proceso de aseguramiento con el fin de legitimar la información de sostenibilidad divulgada. Al respecto, estudios recientes como el Boiral *et al.* (2019) señalan cómo el aseguramiento podría ser instrumentalizado por la gerencia como un mecanismo para mejorar la reputación y la legitimidad organizacional, en lugar de como instrumento para aumentar el equilibrio entre la transparencia externa y la rendición de cuentas, lo cual puede traducirse en una menor legibilidad del informe final de aseguramiento.

Entre los factores que pueden influir en la legibilidad del informe de aseguramiento es necesario puntualizar que dentro de la estructura de gobierno de las empresas existen diversos mecanismos de control de los conflictos de agencia que podrán mantener relaciones complementarias (la existencia de un mecanismo de control no reduce la necesidad de otro) o sustitutivas (la existencia de un mecanismo de control reduce la necesidad de otro). En el contexto del problema de agencia en relación con la divulgación y aseguramiento de información de sostenibilidad, cabe resaltar la relevancia del consejo de administración, quien fija la dirección y estrategia de la compañía en materia de sostenibilidad y su alineación con la estrategia corporativa, asegurando la integración de los factores *environmental, social and governance* (ESG) en la gestión de los riesgos y en los procesos de toma de decisiones y el establecimiento de los correspondientes mecanismos de control y supervisión sobre los órganos de gestión en esta materia. El cumplimiento efectivo de

sus obligaciones de control y supervisión sobre la información no financiera de la compañía se hará depender, como demuestra un número importante de estudios, de aspectos relacionados con la composición y funcionamiento del consejo (tamaño, diversidad de género, comisiones específicas).

En resumen, el objetivo de este estudio es analizar cuáles son los mecanismos de control internos vinculados al consejo de administración que actúan como refuerzo de la legibilidad de los informes de aseguramiento. Para testar dicho objetivo, se propone un modelo de regresión para datos de panel para una muestra final de 183 observaciones de 2012 a 2016; observaciones pertenecientes a una muestra de empresas internacionales localizadas en 16 países. La evidencia obtenida pone de manifiesto dos cuestiones. En primer lugar, como la diversidad de género en el consejo de administración y la existencia de un comité especializado de sostenibilidad consiguen reforzar la legibilidad de los informes de aseguramiento. Y, en segundo lugar, como un tamaño excesivo del consejo parece actuar en contra de la legibilidad y no consiguen paliar la falta de credibilidad y transparencia que el mercado percibe.

2. Marco teórico

2.1. Problemas de credibilidad y legibilidad en los informes de aseguramiento

Los informes de sostenibilidad han experimentado una enorme difusión sin precedentes en todo el mundo, tal y como lo demuestra el hecho de que la gran mayoría de las grandes corporaciones emiten dichos reportes (KPMG, 2022). En consecuencia, también está aumentando rápidamente la tendencia a proporcionar una garantía externa de dicha información, el denominado aseguramiento (*assurance*, en inglés) de la información contenida en las memorias de sostenibilidad. Según una encuesta reciente realizada por IFAC y AICPA (2022), basada en las 50 empresas más grandes de 16 jurisdicciones en las regiones de América, EMEA y Asia-Pacífico, el 58 % de ellas obtuvo cierto nivel de aseguramiento en sus informes de sostenibilidad.

Muchos gobiernos y organismos reguladores están planeando iniciativas para regular los informes de sostenibilidad, aún en muchos casos redactados de forma voluntaria, o en casos más avanzados, como la Unión Europea, se proponen regímenes de informes obligatorios con estándares de informes oficiales. Un ejemplo lo proporciona la reciente aprobación de la Directiva Europea de Informes de Sostenibilidad Corporativa, que modificará la actual Directiva de Informes No Financieros, ampliando el número de empresas obligadas a reportar información de sostenibilidad y exigiendo, por primera vez, un conjunto de normas oficiales de información en las que está trabajando el Grupo Asesor Europeo de Información Financiera (EFRAG). Además, los inversores y las partes interesadas, en gene-

ral, muestran cada vez mayor preocupación por los temas de sostenibilidad empresarial y exigen que las empresas sean transparentes al respecto.

El panorama de los estándares de reporte de sostenibilidad, caracterizado en el pasado por una multitud de actores, avanza hacia un proceso de unificación gradual dentro del cual es posible identificar principalmente tres iniciativas. La primera de ellas, relacionada con el mencionado EFRAG y la emisión del ESRS que será obligatoria para un número creciente de empresas a partir de 2024. La segunda iniciativa que cabría mencionar es GRI (General Reporting Initiative), una organización privada independiente, cuyos estándares siguen siendo hoy los más aplicados a nivel mundial (KPMG, 2022) y se están actualizando actualmente con el fin de incluir estándares a nivel industria. Finalmente, el International Sustainability Standards Board (ISSB) se estableció a fines de 2021 por iniciativa de la IFRS Foundation. El ISSB se basa en el trabajo de las iniciativas de información centradas en los inversores y dirigidas por el mercado, incluida Climate Disclosure Standards Board (CDSB), Task Force for Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Integrated Reporting Framework y SASB Standards, así como las World Economic Forum's Stakeholder Capitalism Metrics. El ISSB está desarrollando estándares centrados en las necesidades de los inversores y los mercados financieros. Las principales características de los tres estándares se muestran en la tabla 1.

Tabla 1. Estándares para el *reporting* de sostenibilidad

Organización emisora	Estándares	Versión actual y desarrollo esperado	Aplicación	Materialidad	Enfoque sectorial
Comisión Europea/EFRAG	European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	Se desarrollaron proyectos de estándares y se espera que se aprueben en 2023	Obligatorio para las empresas bajo la CSRD	Doble materialidad	Estándares universales y sectoriales
GRI	GRI Standards	GRI Standards 2021, en vigor desde el 1 de enero de 2023	Voluntario	Materialidad del impacto	Estándares universales y sectoriales en desarrollo
IFRS Foundation/ISSB	IFRS Sustainability Disclosure Standards	El primer conjunto de estándares se desarrollará durante 2023	Voluntario	Materialidad financiera	Estándares universales y sectoriales

La relevancia del aseguramiento de la información en materia de sostenibilidad encaja en este contexto, ya que otorga credibilidad y confiabilidad a la información, a través del proceso de verificación de un informe de sostenibilidad realizado por un tercero profesional

(Simnett *et al.*, 2009). Teniendo en cuenta la información financiera y el estado de madurez que ha alcanzado, sería imposible imaginar las divulgaciones de información financiera sin la provisión de una auditoría externa. De manera similar, existe una creencia creciente de que la información sobre sostenibilidad debe estar sujeta a aseguramiento a fin de garantizar confianza, credibilidad y fiabilidad en la información verificada.

En este contexto y desde la obligatoriedad de *reporting*, algunos autores conciben la divulgación de información sobre sostenibilidad como un mecanismo viable a través del cual se convierte la información privada en pública, reduciendo la diferencia de información entre los agentes informados y desinformados (Diamond y Verrecchia, 1991). Aunque la necesidad de aseguramiento se está convirtiendo en una creencia común, no faltan críticas acerca de cómo se lleva a cabo esta práctica en la actualidad. Así, algunos autores consideran que la naturaleza no regulada de la información de sostenibilidad reduce, debido a la discrecionalidad de la empresa, la credibilidad, transparencia y consistencia de dicha información (Simnett *et al.*, 2009). En este sentido, algunas voces críticas argumentan que la divulgación de información de sostenibilidad no resulta más que una mera herramienta de marketing o *greenwashing* (Boiral, 2013) y un documento autopromocional emitido por las empresas para obtener una buena reputación sobre transparencia y responsabilidad social (Owen *et al.*, 2000). Al respecto, existe un riesgo de captura gerencial de esta práctica (Smith *et al.*, 2011).

Preocupaciones adicionales se originan dado el carácter voluntario que todavía caracteriza la elaboración de informes de aseguramiento en muchos entornos y jurisdicciones. En la mayoría de los países, aun cuando los informes de sostenibilidad son obligatorios, no existen obligaciones para la adopción de estándares específicos, ni en lo que respecta a informes ni a aseguramiento. Además, fruto de esta voluntariedad y de la falta de normativa homogénea, diferentes proveedores pueden realizar este servicio, tales como auditores, empresas de consultoría e ingenierías, y se pueden emplear diferentes metodologías y estándares, como ISAE 3000 y AA1000AS. Todo ello conduce a la opacidad del informe de aseguramiento de la sostenibilidad, siendo este el documento que se produce al final del proceso de verificación, lo que reduce la credibilidad del proceso de aseguramiento (Perego y Kolk, 2012).

El informe de aseguramiento de las memorias o informes de sostenibilidad ha sido investigado por la academia en numerosas ocasiones (*e.g.* O'Dwyer y Owen, 2005), si bien la legibilidad de este documento a menudo se ha relacionado con su credibilidad. Por ejemplo, Hazaea *et al.* (2021) sugieren que los proveedores de aseguramiento deben aclarar y mencionar específicamente los criterios utilizados y referirse sistemáticamente a los estándares establecidos para mejorar la credibilidad de su verificación y la legibilidad de los informes de aseguramiento. Si bien los investigadores han prestado atención a la legibilidad de los informes de sostenibilidad (Adhariani y Du Toit, 2020; Velte, 2018; Nilipour *et al.*, 2020), la legibilidad del informe de aseguramiento continúa siendo un tema poco explorado. En consecuencia, el presente estudio pretende profundizar en el estado de la cuestión, así como en qué mecanismos relacionados con el gobierno corporati-

vo pueden garantizar una mayor legibilidad, o, dicho de otro modo, pueden minimizar el riesgo de falta de legibilidad.

Este estudio se estructura como sigue. Tras esta introducción se describe el marco teórico que sustente las hipótesis y cuestiones de investigación. En el epígrafe tercero se describe la muestra, la medida de variables y los modelos de regresión junto a técnicas de análisis. En el cuarto epígrafe se comentan y discuten los resultados obtenidos, para finalmente, concluir con las principales evidencias e implicaciones del estudio.

2.2. Mecanismos de control a la falta de legibilidad

Entre los mecanismos de gobierno corporativo que pueden afectar a la sostenibilidad, a su *reporting* y a su posterior aseguramiento, el consejo de administración, y, concretamente, su composición y estructura, ha recibido una especial atención. En entornos o contextos donde esta práctica aún es voluntaria, suele ser el consejo de administración el que decide si proveer o no de aseguramiento y a quién contratar para la prestación de un encargo de aseguramiento externo que garantice la credibilidad y legitimidad de las divulgaciones en materia de sostenibilidad (Martínez-Ferrero *et al.*, 2021). Al respecto de los factores que pueden incidir en las decisiones del consejo de administración, su composición y estructura resulta clave, en especial, el tamaño del consejo, el porcentaje de mujeres consejeras, así como de la existencia de un comité de sostenibilidad, factores que serán analizados a continuación.

Se considera que el tamaño del consejo de administración está relacionado con su eficacia y la capacidad para tratar diferentes áreas de especialización (Dalton *et al.*, 1998). Aumentar el tamaño del consejo puede producir efectos positivos en este sentido, aunque también existen críticas relativas a que un excesivo tamaño del consejo puede conducir a problemas de coordinación y comunicación entre los miembros. Martínez-Ferrero y García-Sánchez (2017) demostraron una relación en forma de U entre el número de consejeros y la probabilidad de asegurar los informes de sostenibilidad, afirmando que los consejos de mayor tamaño tienen una mayor probabilidad de involucrar a los proveedores de aseguramiento. En consecuencia, se espera que el tamaño del consejo se asocie positivamente con la legibilidad de la declaración de aseguramiento, tal como se formula en la primera hipótesis del estudio:

H1: *El mayor tamaño del consejo de administración está asociado a una mayor legibilidad del informe de aseguramiento.*

Por otra parte, la presencia de mujeres en el consejo ha sido considerada por muchos como un factor de su composición que influye positivamente en las prácticas de sostenibilidad, en su divulgación y en su aseguramiento (García-Meca *et al.*, 2022). La razón fundamental está relacionada con las teorías de los roles de género, que sugieren que las

características femeninas asociadas con su benevolencia, universalismo, inclinación a cumplir con reglas y leyes, comportamiento ético o empatía conducen a un liderazgo más social y orientado a los diferentes *stakeholders*, existiendo evidencia previa del papel de la mujer en la promoción de actividades de responsabilidad social corporativa (Ramón *et al.*, 2021) y en la adopción de comportamientos más proactivos en actividades medioambientales (Atif *et al.*, 2022). Así, según Fernández-Feijoo *et al.* (2014), en países con una mayor proporción de mujeres en los consejos de administración, los niveles de reporte y divulgación del compromiso en materia de sostenibilidad son superiores. Otros trabajos hacen referencia a un mayor reporte en materia de ODS en las memorias de empresas con consejos más diversos en género (Martínez-Ferrero y García-Meca, 2020). De manera similar, las mujeres en el consejo aumentan la probabilidad de contratar servicios de aseguramiento aun siendo voluntario (García-Sánchez *et al.*, 2022), efecto que se intensifica si el consejo se compone de dos o más mujeres en el cargo por el efecto *critical mass* (Buertey, 2021). Lo anterior lleva a formular la hipótesis de un efecto positivo entre el porcentaje de mujeres consejeras y la legibilidad de los informes de aseguramiento:

H2: *El mayor porcentaje de mujeres en el consejo de administración está asociado a una mayor legibilidad del informe de aseguramiento.*

Los grupos de expertos/as suelen coincidir en señalar la importancia de disponer de una comisión específica de sostenibilidad (PWC, 2019). La existencia de esta comisión implica reforzar el compromiso de la alta dirección de la empresa en este ámbito y obliga a rendir cuentas al consejo de administración. Esto permite impulsar la fijación de objetivos y la consecución de logros relativos a la sostenibilidad empresarial, así como integrar este ámbito de forma transversal en toda la empresa. La efectividad del comité de sostenibilidad se relaciona positivamente con el encargo de un servicio de aseguramiento de la información de sostenibilidad (Bradbury *et al.*, 2022). Además, cabe señalar que los comités de sostenibilidad con mayor experiencia parecen preferir los servicios de aseguramiento de alta calidad proporcionados por firmas profesionales de auditores (Peters y Romi, 2015). A la luz de lo anterior, la presencia de un comité de sostenibilidad podría ser un determinante para la legibilidad del informe de aseguramiento, tal como lo formula la hipótesis 3:

H3: *La presencia de un comité de sostenibilidad está asociada con una mayor legibilidad del informe de aseguramiento.*

3. Metodología

3.1. Muestra

El procedimiento y la selección de la muestra se resumen en la tabla 2. La muestra inicial se origina a partir de información económica y financiera recopilada de la base de datos

Reuters Refinitiv para el periodo 2012-2018, el cual se consideraba inicialmente el periodo de análisis, un total de 7 años. La muestra se restringió a empresas cotizadas en diferentes índices bursátiles de Europa. Thomson Reuters Refinitiv se define como una solución de tecnología abierta para los profesionales de los mercados financieros, que brinda acceso a datos, información y noticias exclusivas y confiables líderes en la industria. Como base de datos internacional, proporciona información de carácter bursátil, económico y financiero, además de previsiones de analistas e información sobre sostenibilidad. Haciendo uso de esta base de datos, se obtiene información para una muestra de empresas internacionales, cotizando en los índices bursátiles de Europa, América, Oriente Medio y África. Después de eliminar las observaciones duplicadas (empresas que están presentes en más de un índice bursátil), obtuvimos 12.061 observaciones de año y empresa pertenecientes a 1.723 empresas diferentes para el periodo de 7 años.

En la segunda etapa, obtuvimos los datos de reporte y aseguramiento de la información sobre sostenibilidad contenidos en la base de datos de GRI, como lo han hecho la mayoría de las fuentes en la literatura previa (e.g., Boiral y Heras-Saizarbitoria, 2019; Ruiz-Barbadillo y Martínez-Ferrero, 2020). La base de datos GRI proporciona información sobre los informes de sostenibilidad, el tipo de informe (si los informes GRI son informes integrados o de sostenibilidad basados en los estándares GRI o informes que no cumplen con dichos estándares), si las empresas verifican o no los informes anteriores, información sobre el proceso de aseguramiento (nivel, estándar, alcance, etc.), etc. Los marcos lanzados por GRI son reconocidos como los más utilizados en todo el mundo en el campo de los informes de sostenibilidad, avalados por la comunidad científica. Rahdari (2015) considera a GRI como una de las fuentes más fiables para la extracción de indicadores de sostenibilidad, dada su difusión y el aumento de empresas que lo utilizan. A pesar de no ser el único marco de referencia para la elaboración de memorias de sostenibilidad, la emisión de este tipo de información está habitualmente ajustada a este estándar. Por ejemplo, en 2015, de las empresas de mayor tamaño a nivel mundial (denominadas G250), el 60 % de las empresas divulgaban informes de sostenibilidad de acuerdo con la guía GRI.

Nuestros datos de GRI solo están disponibles hasta 2016 (informes de sostenibilidad que se publicaron en 2017), de ahí que se haya tenido que restringir el periodo temporal de 2012 a 2016, un total de 5 años. En esta etapa, fusionamos los datos recopilados de Reuters Refinitiv y de GRI, obteniendo una muestra compuesta por 1.805 observaciones de año y empresa de 2012 a 2016. Cada observación pertenece a un informe de sostenibilidad publicado por las empresas en el periodo de 5 años desde 2012 a 2016.

La muestra de este trabajo se conforma bajo la idea de examinar la legibilidad de los informes de aseguramiento asociados a una menor credibilidad de la información de sostenibilidad como resultado de la emisión de reformulaciones o correcciones. Para ello y en la tercera etapa, tras obtener información sobre los informes de sostenibilidad de la base de datos GRI, recolectamos manualmente datos de las 1.805 observaciones sobre si sus informes de sostenibilidad contenían o no reformulaciones a los informes emitidos ante-

riormente. Según Ballou *et al.* (2018) y Michelin *et al.* (2019), las posibles razones de las correcciones son: a) error u omisión, b) actualizaciones de la metodología de cálculo, c) actualizaciones de las definiciones aplicadas, d) actualizaciones del alcance o e) cambios no especificados. En esta etapa, obtuvimos información sobre las reformulaciones de memorias de sostenibilidad mediante la revisión manual de cada informe. Siguiendo los documentos mencionados anteriormente, buscamos las siguientes palabras: *restat, error, correct, up-date, revis, adjust, enmend, figure, previous* (en inglés, por ser el idioma común en los informes). Según Ballou *et al.* (2018) y Michelin *et al.* (2019), no se consideran reexpresiones por M&A, desinversiones y razones similares. Además, la misma reformulación en varios informes se considera solo una vez (es decir, las mismas cifras de 2011 reformuladas presentadas en las divulgaciones de 2013 y 2014).

Después del proceso de recolección manual antes mencionado, excluimos las observaciones con reportes de sostenibilidad no disponibles (185 del total de 1.805 observaciones) y las discrepancias de la base de datos (40 del total de 1.805 de observaciones), obteniendo una muestra de 1.580 observaciones pertenecientes a 353 empresas para el periodo 2012-2016. Sin embargo, y debido a que este documento se enfoca en informes de sostenibilidad menos creíbles, la muestra está restringida a las observaciones de informes de sostenibilidad que contienen reformulaciones/correcciones (422 del total de 1.580 observaciones). Es decir, que sobre esas 422 observaciones para el periodo 2012-2016, también eliminamos aquellas observaciones en las que los informes de aseguramiento de sostenibilidad no están disponibles o no se incluyen en el reporte, o son imágenes escaneadas en lugar de documentos de texto, lo que constituye una muestra final de 183 observaciones de 2012 a 2016.

Esta muestra pertenece a 16 países europeos: Austria, Bélgica, Finlandia, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Italia, Países Bajos, Noruega, Portugal, España, Suiza, Suecia y Reino Unido. Y, las empresas operan en 10 sectores diferentes de actividad: servicios de comunicación, bienes de consumo discrecional, productos básicos de consumo, energía, finanzas, cuidado de la salud, industria, tecnología de la información, materiales, servicios inmobiliarios y servicios públicos. Se resume la selección de la muestra y el procedimiento en la tabla 2.

Tabla 2. Selección de la muestra desde 2012 a 2016

	Obs.
Muestra inicial de observaciones por año y empresa (sin duplicados) tras la fusión de Thomson Reuters Refinitiv & GRI (2012-2016)	1.805
Menos:	
Reportes sobre sostenibilidad no disponibles	185

	Obs.
◀	
Observaciones no incluidas en ambas bases de datos	40
Total de observaciones disponibles por año y empresa (memorias de sostenibilidad analizadas)	1.580
Menos:	
Memorias de sostenibilidad sin correcciones	1.158
Informes de aseguramiento no disponibles –no se incluyen en las memorias de sostenibilidad o son imágenes escaneadas en vez de documentos de texto–	239
Muestra final: Total de observaciones disponibles por año y empresa (informes de aseguramiento analizados)	183

3.2. Variables

3.2.1. Legibilidad de informes de aseguramiento

La legibilidad de los informes de aseguramiento se obtiene usando el *software* DICTION 7.2 como archivos pdf. DICTION es un potente *software* ampliamente usado en el análisis de contenido de textos para interpretarlos (Hassan, 2019). Los 183 informes de aseguramiento son incluidos en el *software* y se obtiene, con ello, el *score* de legibilidad vinculado al *FOG score*.

Como principal medida de legibilidad y en línea con Lundholm *et al.* (2014), Hasan (2018) y Ben-Amar y Belgacem (2018), entre otros, se selecciona el *score FOG*. El índice FOG fue propuesto por Gunning (1952) para medir la complejidad textual. Mayores niveles de este índice se corresponden con menor legibilidad. El *score FOG* es una función de sílabas por palabra y palabras por oración (Li, 2008):

$$\text{FOG} = 0,4 \times (\text{n.º de palabras por oración} + \text{porcentaje de palabras complejas})$$

3.2.2. Mecanismos de control interno

Entre los diferentes mecanismos de gobierno corporativo relacionados con el consejo de administración, en este estudio nos centramos en el tamaño del consejo, la proporción de mujeres en el consejo y la existencia de un comité de sostenibilidad.

Respecto al tamaño del consejo de administración, **BTAMAÑO** es el número de consejeros en el consejo de administración (Osma y Guillamón-Saorín, 2011). La proporción de mujeres en el consejo se mide como la ratio mujeres consejeras entre total de consejeros, **BMUJERES** (Al-Shaer y Zaman, 2016). Finalmente, la existencia de un comité de sostenibilidad, **RSCCOM**, se mide a través de una variable dicotómica que toma el valor 1 cuando en el consejo de administración existe un comité de RSC especializado, y 0 en caso contrario (Uyar *et al.*, 2021).

3.3. Modelos de análisis

El objetivo de este estudio es analizar cuáles son los mecanismos de control internos vinculados al consejo de administración que actúan como refuerzo de la legibilidad de los informes de aseguramiento, ciertamente cuestionados por su falta de credibilidad y transparencia. Para tal fin, se propone el siguiente modelo de regresión donde la variable dependiente, legibilidad, es regresada en los diferentes factores vinculados al consejo de administración y un número de variables de control para evitar resultados sesgados. Así, el modelo sería:

$$\text{FOG}_{it} = \beta_1 \text{BTAMAÑO}_{it} + \beta_2 \text{BMUJERES}_{it} + \beta_3 \text{RSCCOM}_{it} + \beta_{54} \text{Tamaño}_{it} + \beta_5 \text{Endeudamiento}_{it} + \beta_6 \text{ROA}_{it} + \beta_7 \text{Número_Rectificaciones}_{it} + \beta_8 \text{Alcance}_{it} + \beta_9 \text{Razonable}_{it} + \beta_{10} \text{Año}_i + \beta_{11} \text{Industria}_{it} + \beta_{12} \text{País}_{it} + \eta_i + \mu_{it}$$

También se han incluido variables de control para evitar resultados sesgados, en línea con la literatura previa. **Tamaño** es el logaritmo natural del total de activos (Bradbury *et al.*, 2022); **Endeudamiento** es una medida del riesgo involucrado en las opciones de financiación empresarial como la proporción de la deuda financiera (la suma de la deuda a largo plazo y los préstamos a corto plazo) dividida por la suma de la deuda financiera más el capital social (García-Sánchez y Martínez-Ferrero, 2019); **ROA** representa la ratio *return-on-assets* (Bradbury *et al.*, 2022); **Número_Rectificaciones** es el número de rectificaciones/correcciones en cada informe de sostenibilidad (Martínez-Ferrero *et al.*, 2023); **Alcance** representa el alcance del informe de aseguramiento por medio de una variable dicotómica que toma valor 1 si el informe de aseguramiento examina el *reporting* de sostenibilidad por completo, y el valor 0 si solo se centra en una sección específica (por ejemplo, en la sección de emisiones de gases efecto invernadero) (Dwekat *et al.*, 2022); **Razonable** representa el nivel de aseguramiento como una variable dicotómica que toma valor 1 cuando el informe de aseguramiento asigna una opinión «razonable/alta» y el valor 0 para una opinión «limitada/moderada» (Dwekat *et al.*, 2022); η es la heterogeneidad inobservable; y μ es el error clásico (García-Sánchez *et al.*, 2022). En el modelo se controla también por país, industria y año a través de variables dicotómicas (Martínez-Ferrero y García-Sánchez, 2017). Aunque consistente con estudios previos, el modelo propuesto trae relevancia al estudio de la legibilidad de la declaración de aseguramiento, un tema hasta ahora poco considerado en

la literatura. Asimismo, aún se desconocen los mecanismos internos de gobierno corporativo que inciden en este aspecto.

En este estudio se hace uso de una base de datos de panel no balanceados. Los datos de panel mejoran la coherencia y el poder explicativo de los análisis de regresión al proporcionar datos más informativos y una mayor variabilidad. También nos permiten controlar la heterogeneidad no observable y abordar posibles problemas de endogeneidad que surgen cuando al menos una de las variables explicativas también está determinada por la variable dependiente. En concreto, y como técnica de análisis, usamos el estimador de panel dinámico del método generalizado de momentos (GMM) propuesto por Arellano y Bond (1991) y un estimador de sistema en dos pasos para testar nuestro modelo.

La justificación de la técnica de análisis responde a lo siguiente: nuestro modelo propuesto puede sufrir de endogeneidad y es cierto que el uso de variables instrumentales (VI) podría resolverlo, sin embargo, cabe señalar que el estimador VI convencional (aunque consistente) es ineficiente en presencia de heteroscedasticidad y autocorrelación. En relación con la heteroscedasticidad, el resultado del test de Wald muestra que se rechaza la hipótesis nula de homocedasticidad al 99 % de confianza; hay un problema de heteroscedasticidad. En cuanto a la autocorrelación serial, los resultados del test de Wooldridge muestran que se rechaza la hipótesis nula de problemas de no-primera autocorrelación al 99 % de confianza apoyando la existencia de problemas de autocorrelación. Al sufrir heteroscedasticidad, autocorrelación serial y endogeneidad, para probar el modelo de regresión propuesto se debe utilizar un estimador de VI que asegure que estos problemas estén controlados. En concreto, el GMM (Arellano y Bond, 1991) y, más concretamente, el estimador de dos pasos propuesto por Roodman (2009).

4. Resultados

4.1. Resultados descriptivos

Los valores de media y desviación típica de las variables empleadas en el estudio se describen en la tabla 3. El valor medio del índice FOG en los informes de aseguramiento es similar a los obtenidos en estudios previos (e.g., Hasan, 2018). Específicamente, FOG muestra valores medios de alrededor de 21.130, lo que significa que la legibilidad es generalmente cuestionable (valores más altos en el índice FOG indican menor legibilidad). Los valores promedio de las variables relacionadas con el consejo de administración muestran datos interesantes. El tamaño medio de la muestra analizada es de unos 12 consejeros, de los cuales y de nuevo de media, tan solo un 25 % son mujeres consejeras. Además, en general algo más de un 91 % de las empresas analizadas cuentan en sus consejos de administración con un comité especializado en materia de sostenibilidad. Por último, y como



algún dato relativo a variables de control, la rentabilidad media es de un 0,035 para empresas con un tamaño medio de 23.835 (expresados en millones de euros).

Tabla 3. Estadísticos descriptivos

Media y desviación típica				
	Media	Desviación típica	Mín.	Máx.
FOG	22,130	3,374	14,620	35,480
BTAMAÑO	12,307	4,472	5	26
BMUJERES	25,182	10,914	0	54,550
Tamaño	1,314	2,017	17,640	28,615
Endeudamiento	1,314	3,513	-13,485	40,841
ROA	0,035	0,053	-0,198	0,283
Número_Rectificaciones	10,481	5,947	4	41
	Frec.	%		
RSCCOM	152	91,57	0	1
Alcance	59	32,24	0	1
Razonable	23	12,57	0	1

N = 183 observaciones en 2012-2016.

Además, la tabla 4 reporta los valores de las correlaciones bivariadas entre variables, evidenciando que no son excesivamente altos y no existen problemas de multicolinealidad entre los indicadores empleados en este estudio.

Tabla 4. Correlaciones bivariadas

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. FOG									
2. BTAMAÑO	0,1047								

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
3. BMUJERES	0,0915	-0,2416***							
4. Tamaño	-0,108	0,2251***	-0,0589						
5. Endeudamiento	0,0434	-0,0487	-0,0771	-0,0425					
6. ROA	-0,0419	0,3392***	-0,1101	0,2628***	-0,0207				
7. Número_Rectificaciones	-0,0515	-0,0317	-0,0068	0,0125	-0,0598	0,1113			
8. RSCCOM	-0,1417***	-0,0746	0,1948***	0,0343	0,105	-0,1875**	0,0622		
9. Alcance	-0,1864**	-0,132*	-0,0493	-0,1044	-0,0204	-0,1218	0,1283	-0,0647	
10. Razonable	0,0733	0,1483*	-0,0613	-0,0038*	0,1384	0,0283	0,006	0,0007	0,1264*

N = 183 observaciones en 2012-2016.

*, ** y *** representan la significatividad estadística al 90 %, 95 % y 99 %, respectivamente.

4.2. Resultados empíricos de los modelos de regresión

Los resultados presentados en la tabla 5 contrastan con los modelos empíricos propuestos en el estudio. El objetivo es examinar qué características del consejo de administración actúan como mecanismo de refuerzo de la legibilidad de los informes de aseguramiento. Como se ha indicado, se debe tener en cuenta a la hora de revisar el signo de los coeficientes que mayores niveles del índice FOG se relacionan con una menor legibilidad del informe. Por ello, se puntualiza que aquellas variables explicativas del modelo que se relacionen con el índice con un coeficiente positivo implican una menor legibilidad de los informes de aseguramiento.

En primer lugar, los resultados demuestran el efecto significativo y negativo del porcentaje de mujeres consejeras en el consejo de administración (BMUJERES) y la existencia de un comité de RSC (RSCCOM) en la variable FOG. La presencia de mujeres en el consejo de administración se relaciona con una mayor legibilidad de informes de aseguramiento al mostrar una relación inversa con el índice FOG ($\beta_2 = -0,201$, $p < 0,01$). Con base en lo anterior, los resultados permiten confirmar la segunda hipótesis del estudio (H2); esto es, mayor porcentaje de consejeras, mayor legibilidad del informe de aseguramiento de la información sobre cuestiones de sostenibilidad. Las mujeres consiguen incrementar, por ende, la legibilidad y por qué no, también con ello la confianza de los externos en la información verificada. Asimismo, la presencia de un comité de sostenibilidad en el consejo de administración

se relaciona negativamente con el índice FOG ($\beta_3 = -10,509$, $p < 0,01$), implicando con ello una incidencia positiva en la legibilidad del informe de aseguramiento, confirmando la tercera hipótesis (H3) propuesta. Esto es, aumentar la diversidad de género en el consejo de administración con un mayor número de mujeres consejeras, así como garantizar la existencia de un comité de sostenibilidad, especializado en las cuestiones específicas de las memorias de sostenibilidad, contribuyen a aumentar la legibilidad del informe de aseguramiento de la sostenibilidad, mejorando así su transparencia y credibilidad.

Por otro lado, los resultados también confirman el efecto significativo y positivo del tamaño del consejo de administración (BTAMAÑO) sobre la variable FOG lo cual implica una menor legibilidad del informe de aseguramiento. Específicamente, el tamaño del consejo de administración se relaciona de manera positiva con el índice FOG y, por ende, negativamente con la legibilidad del informe ($\beta_1 = 3,063$, $p < 0,01$). Atendiendo a lo anteriormente evidenciado, no es posible confirmar la primera de las hipótesis de este estudio que proponía una relación positiva entre tamaño del consejo y legibilidad de los informes de aseguramiento.

A nivel de modelo, se reportan los resultados del test de Wald y del test AR(2) en primeras diferencias. El test de Wald es una prueba de significatividad conjunta de los coeficientes informados, asintóticamente distribuidos como χ^2 bajo la hipótesis nula de no relación. AR(2) es una prueba de correlación serial de segundo orden usando residuos en primeras diferencias. Las pruebas de Arellano-Bond para AR(2) en primeras diferencias son las pruebas de correlación serial de segundo orden en los residuos en primeras diferencias, asintóticamente distribuidos como $N(0,1)$ bajo la hipótesis nula (H_0) que «no hay correlación serial de los términos de error». El valor p de la prueba de Arellano-Bond para AR(2) sugiere que no se puede rechazar la hipótesis nula de «inexistencia de correlación serial entre los términos de error».

Tabla 5. Evidencia empírica. La legibilidad y los mecanismos de control interno

	Coef.	Std. Err.
Variables explicativas		
BTAMAÑO	3,063***	0,526
BMUJERES	-0,201***	0,058
RSCCOM	-10,509***	3,705
Variables de control		
Tamaño	0,881	1,008

	Coef.	Std. Err.
◀		
Endeudamiento	6,583***	0,812
ROA	-11,795***	4,471
Número_Rectificaciones	62,412***	6,860
Alcance	0,312	1,291
Razonable	-0,600	1,087
Controlado por año, industria y país		
Wald test: $Pr < z = 0,000$		
AR(2): $Pr > z = 0,185$		
N = 183 observaciones en 2012-2016.		
*, ** y *** representan la significatividad estadística al 90 %, 95 % y 99 %, respectivamente.		

En relación con los resultados obtenidos y la evidencia central de este estudio, podemos sintetizar que mientras la diversidad de género en el consejo de administración y la existencia de un comité especializado de sostenibilidad consiguen reforzar la legibilidad de los informes de aseguramiento, un tamaño excesivo del consejo aminora la legibilidad y no consigue paliar la falta de credibilidad y transparencia que el mercado percibe.

Estos resultados se pueden entender mejor y poner en contexto considerando investigaciones previas. Al respecto, estudios previos sobre el porcentaje de mujeres consejeras y la existencia de un comité de sostenibilidad a menudo han destacado su efecto positivo en las prácticas de aseguramiento e informes de sostenibilidad. En primer lugar, la evidencia de este estudio contribuye a la línea de investigación diversidad de género y sostenibilidad (*performance, reporting y assurance*), demostrando que una mayor representación de mujeres consejeras dentro de este órgano de decisión aumenta la legibilidad del informe de aseguramiento y, por lo tanto, la credibilidad y confianza que los externos otorgan a este servicio voluntario. Nuestra evidencia, por tanto, proporciona resultados en línea con los ofrecidos por estudios previos (e.g. Ramón *et al.*, 2021; Atif *et al.*, 2021), quienes demostraron que, con base en las teorías de los roles de género, las características inherentes a la personalidad femenina se vinculan con mayor compromiso en sostenibilidad y un comportamiento más proactivo hacia este tipo de estrategias. Y, de la misma forma, con Buertey (2021), vinculando diversidad de género con probabilidad de aseguramiento de la información sobre sostenibilidad.

Por su parte, la evidencia de este artículo también contribuye a la línea comité de sostenibilidad y estrategia de sostenibilidad, evidenciando que la existencia de este comité refuerza

la legibilidad del informe de aseguramiento. Al igual que estudios previos (e. g. Bradbury *et al.*, 2022), la existencia y efectividad de este tipo de comités en consejos de administración se vinculan con el aseguramiento de información sobre sostenibilidad.

En relación con el tamaño del consejo de administración, tener varios interlocutores durante el proceso de aseguramiento puede complicar su realización; mayor número de consejeros, mayor asimetría y dificultad para tomar decisiones de consenso que afecten a la legibilidad y comprensión del informe final de la verificación externa. Esta evidencia, por tanto, está en relación con los estudios previos que vinculan mayor tamaño del consejo con problemas de coordinación y comunicación, con menor eficiencia de este (e. g. Martínez-Ferrero y García-Sánchez, 2017).

5. Conclusiones

Este trabajo tiene como principal objetivo analizar la legibilidad de los informes de aseguramiento y la influencia que en la misma ejercen los consejos de administración y determinadas características relacionadas con su composición, como la diversidad y tamaño. Los resultados evidencian la influencia de las mujeres consejeras en la legibilidad de los informes de aseguramiento, lo que enlaza con estudios previos que relacionan la diversidad de los consejos con aspectos relativos a su contribución a la riqueza y variedad de opiniones y puntos de vista, así como a la mayor monitorización del equipo directivo, lo que en conjunto puede contribuir a la mayor transparencia y menor asimetría informativa. Además, los atributos femeninos relacionados con la benevolencia, el comportamiento ético y la honestidad pueden condicionar su mayor disposición hacia la emisión de informes de aseguramiento más transparentes y menos ambiguos.

Los resultados también parecen apoyar la presencia de comités especializados de sostenibilidad y su influencia en una mayor comprensión de los informes de aseguramiento. Así, aunque informes recientes apuntan a un escaso número de comisiones especiales con atribuciones específicas de sostenibilidad en España y en otros países, los resultados de este trabajo apoyan la importancia de estas comisiones en la legibilidad de los informes emitidos por los proveedores de aseguramiento.

En resumen, nuestros resultados avalan la creencia de que la fortaleza del gobierno corporativo es clave no solo para cumplir las expectativas de los grupos de interés, desarrollar resiliencia al riesgo y aprovechar las oportunidades de crecimiento que ofrece la agenda ESG, sino también para asegurar que el proceso de verificación de esta información es claro y legible para los diferentes *stakeholders*.

Como contribuciones principales, este estudio permite conocer y reforzar el estudio de los informes de aseguramiento de las memorias de sostenibilidad como único *output* final

y observable de la verificación; examinar la legibilidad de los informes, cuestionada hasta la fecha por la complejidad de la información y la falta de transparencia en el proceso; estudiar qué factores internos de gobierno actúan como mecanismos de control que supervisen y garanticen la legibilidad de dichos informes; y contribuir a que las empresas nacionales e internacionales adopten patrones de transparencia corporativa en materia de información no financiera, sostenibilidad en concreto, como marco de actuación fundamental que permita reforzar la legibilidad y comprensión del proceso de aseguramiento. Como consecuencia los resultados son de interés fundamentalmente para las empresas, los proveedores de aseguramiento y los organismos reguladores y emisores de normativa y marcos de reporte sobre sostenibilidad, tales como el GRI, EFRAG o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ya que estos hallazgos ayudan mejor a comprender los determinantes de la legibilidad de los informes de aseguramiento y la relación entre el gobierno corporativo de la empresa y la calidad del aseguramiento. En un contexto de creciente relevancia para los informes de sostenibilidad, el papel del aseguramiento crece exponencialmente, lo que lleva a la necesidad de mejores prácticas para garantizar la credibilidad del informe. La legibilidad de la declaración de aseguramiento es un aspecto fundamental, dado el número cada vez mayor de lectores de memorias de sostenibilidad, y debería ser un aspecto que esté siendo más investigado por los investigadores para comprender tanto sus determinantes, como pretende este estudio, y sus efectos.

La investigación realizada tiene varias implicaciones. En primer lugar, este estudio arroja evidencia útil para las empresas, quienes pueden comprender mejor cómo sus elecciones de gobierno corporativo pueden influir en la legibilidad de la declaración de aseguramiento, obteniendo evidencia positiva de elementos como la presencia de mujeres consejeras y la presencia de un comité de sostenibilidad especializado. Al mismo tiempo, surgen algunos elementos a los que es necesario prestar especial atención para evitar un efecto negativo en términos de legibilidad, como el gran tamaño del consejo de administración, en detrimento de la memoria de sostenibilidad en su conjunto. Estos factores también deben ser tomados en cuenta por los proveedores de servicios de aseguramiento, entendiendo que estas dinámicas pueden tener un efecto en el resultado de su trabajo y, por lo tanto, aprender a identificarlas y gestionarlas. Finalmente, para los responsables de las políticas de *reporting* en el contexto de la Unión Europea cabe señalar que la necesidad de estándares oficiales para la elaboración de informes de sostenibilidad, en la que ya se está trabajando, va acompañada de una necesidad similar de prácticas de aseguramiento. Estos últimos, aunque regulados por estándares profesionales, todavía se caracterizan por una regulación normativa suave que conduce a una amplitud de prácticas y métodos de ejecución. Una vez que se hayan introducido estándares comunes de información, es deseable que también se introduzcan en el nivel de aseguramiento normas capaces de garantizar niveles de legibilidad y de comprensibilidad, adecuados para la creciente difusión de esta práctica.

A pesar de la relevancia de los resultados obtenidos, este estudio no está exento de limitaciones. Entre ellas y desde el punto de vista metodológico, el tamaño de la muestra se

considera una de las principales limitaciones. Si bien es representativa de la población objeto de estudio, estudios futuros deben aumentar el tamaño muestral tanto en número de empresas analizadas, como de países y, por supuesto, en periodo temporal, considerando además las variaciones que puedan experimentar nuestros resultados tras la entrada de la nueva directiva europea. Otra de las limitaciones se relaciona con los mecanismos de control examinados en este estudio. Si bien el consejo de administración es clave y relevante en su responsabilidad de divulgación de información no financiera, existen otros mecanismos que pueden ejercer un rol similar y que la literatura debe examinar: factores culturales, institucionales, atributos del proveedor de aseguramiento, etc. Finalmente, este estudio no realiza comparativas a nivel país y sectorial, aspectos que podrían influir en los hallazgos obtenidos y deben ser contemplados por estudios adicionales. La pregunta es clave: ¿los resultados se mantienen en función, por ejemplo, del contexto legal, político, de un país, o de su compromiso con la sostenibilidad? ¿Influyen las características sectoriales, como, por ejemplo, el nivel de contaminación de una industria o el mayor escrutinio social por ser considerada altamente contaminante? A futuro, además, es necesario someter a examen e investigar una cuestión prioritaria en el ámbito de la Unión Europea sobre quién tendrá las competencias para la auditoría y aseguramiento de los informes de sostenibilidad, cuestión clave tras la entrada de la Directiva de 2022.

Referencias bibliográficas

- Adhariani, D. y Du Toit, E. (2020). Readability of sustainability reports: evidence from Indonesia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(4), 621-636.
- Al-Shaer, H. y Zaman, M. (2016). Board gender diversity and sustainability reporting quality. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(3), 210-222.
- Arellano, M. y Bond, S. (1991). Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations. *The Review of Economic Studies*, 58(2), 277-297.
- Atif, M., Liu, B. y Nadarajah, S. (2022). The effect of corporate environmental, social and governance disclosure on cash holdings: Life-cycle perspective. *Business Strategy and the Environment*, 31(5), 2.193-2.212.
- Ballou, B., Chen, P. C., Grenier, J. H. y Heitger, D. L. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 167-188.
- Ben-Amar, W. y Belgacem, I. (2018). Do socially responsible firms provide more readable disclosures in annual reports? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 1.009-1.018.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and

- A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1.036-1.071.
- Boiral, O. y Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyper-reality? *Journal of Cleaner Production*, 243, 11.8596.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. y Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703-721.
- Bradbury, M., Jia, J. y Li, Z. (2022). Corporate social responsibility committees and the use of corporate social responsibility assurance services. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 18(2), 10.0317.
- Buertey, S. (2021). Board gender diversity and corporate social responsibility assurance: The moderating effect of ownership concentration. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(6), 1579-1590.
- Dalton, D. R., Daily, C. M., Ellstrand, A. E. y Johnson, J. L. (1998). Meta-analytic reviews of board composition, leadership structure, and financial performance. *Strategic management journal*, 19(3), 269-290.
- Dhaliwal, D. S., Radhakrishnan, S., Tsang, A. y Yang, Y. G. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *The accounting review*, 87(3), 723-759.
- Diamond, D. W. y Verrecchia, R. E. (1991). Disclosure, liquidity, and the cost of capital. *The Journal of Finance*, 46(4), 1.325-1.359.
- Dwekat, A., Meqbel, R., Seguí-Mas, E. y Tormo-Carbó, G. (2022). The role of the audit committee in enhancing the credibility of CSR disclosure: Evidence from STOXX Europe 600 members. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 31(3), 718-740.
- Fernández-Feijoo, B., Romero, S. y Ruiz-Blanco, S. (2014). Women on boards: do they affect sustainability reporting? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(6), 351-364.
- García-Meca, E., Martínez-Ferrero, J., Ramón Llorens, M. C., (2022). La diversidad de género en órganos de control y gestión y el reporting del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 159-178.
- García-Sánchez, I. M., Hussain, N., Khan, S. A. y Martínez-Ferrero, J. (2022). Assurance of corporate social responsibility reports: Examining the role of internal and external corporate governance mechanisms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 89-106.
- García-Sánchez, I. M. y Martínez-Ferrero, J. (2019). The relevance of assurance statements on CSR information to independent directors. *European Journal of International Management*, 13(1), 1-24.
- Gunning, R. (1952). *Technique of clear writing*. McGraw-Hill.
- Hasan, I., Kobeissi, N., Liu, L. y Wang, H. (2018). Corporate social responsibility and firm financial performance: The mediating role of productivity. *Journal of Business Ethics*, 149(3), 671-688.
- Hassan, A. (2019). Verbal tones in sustainability assurance statements: An empirical exploration of explanatory factors. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(3), 427-450.
- Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F., Bazhair, A. H. y Elamer, A. A. (2021). Sustainability assurance practices: A systematic review and future research agenda. *Environmental Science and Pollution Research*, 1-22.

- Hodge, K., Subramaniam, N. y Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178-194.
- Hummel, K., Schlick, C. y Fifka, M. (2019). The role of sustainability performance and accounting assurors in sustainability assurance engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), 733-757.
- IFAC y AICPA. (2022). *The State of Play in Reporting and Assurance of Sustainability Information: Update 2019-2020 Data & Analysis*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-reporting-and-assurance-sustainability-information-update-2019-2020-data-analysis>
- KPMG. (2022). *Big shifts, small steps. Survey of Sustainability Reporting 2022*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-small-steps-big-shifts.pdf>
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 221-247.
- Loughran, T. y McDonald, B. (2014). Measuring readability in financial disclosures. *The Journal of Finance*, 69(4), 1.643-1.671.
- Lundholm, R. J., Rogo, R. y Zhang, J. L. (2014). Restoring the tower of Babel: How foreign firms communicate with US investors. *The Accounting Review*, 89(4), 1.453-1.485.
- Martínez-Ferrero, J. y García-Sánchez, I. M. (2017). Sustainability assurance and assurance providers: Corporate governance determinants in stakeholder-oriented countries. *Journal of Management & Organization*, 23(5), 647-670.
- Martínez-Ferrero, J. y García-Meca, E. (2020). Internal corporate governance strength as a mechanism for achieving sustainable development goals. *Sustainable Development*, 28(5), 1.189-1.198.
- Martínez-Ferrero, J., Guidi, M. y García-Meca, E. (2023). Sustainability restatements, firm risk and controversial industries: Analysing the signals based on revision type. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 30(1), 473-485.
- Martínez-Ferrero, J., Ruiz-Barbadillo, E. y Guidi, M. (2021). How capital markets assess the credibility and accuracy of CSR reporting: Exploring the effects of assurance quality and CSR restatement issuance. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 30(4), 551-569.
- Michelon, G. y Parbonetti, A. (2012). The effect of corporate governance on sustainability disclosure. *Journal of management & governance*, 16(3), 477-509.
- Michelon, G., Patten, D. M. y Romi, A. M. (2019). Creating legitimacy for sustainability assurance practices: evidence from sustainability restatements. *European Accounting Review*, 28(2), 395-422.
- Moroney, R., Windsor, C. y Aw, Y. T. (2012). Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: an empirical analysis. *Accounting & Finance*, 52(3), 903-939.
- Nilipour, A., De Silva, T. A. y Li, X. (2020). The readability of sustainability reporting in New Zealand over time. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 14(3), 86-107.
- O'Dwyer, B. y Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205-229.
- Osma, B. G. y Guillamón-Saorín, E. (2011). Corporate governance and impression management in annual results press

- releases. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 187-208.
- Owen, D. L., Swift, T. A., Humphrey, C. y Bowerman, M. (2000). The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions? *European Accounting Review*, 9(1), 81-98.
- Perego, P. y Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of business ethics*, 110(2), 173-190.
- Peters, G. F. y Romi, A. M. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163-198.
- PWC. (2019). *Informe Do Good. Do Better. Reporting ESG Guía práctica para su correcta comprensión y aplicación*. ESADE. Center for Corporate Governance.
- Rahdari, A. H. y Rostamy, A. A. A. (2015). Designing a general set of sustainability indicators at the corporate level. *Journal of Cleaner Production*, 108, 757-771.
- Ramón-Llorens, M. C., García-Meca, E. y Pucheta-Martínez, M. C. (2021). Female directors on boards. The impact of fault-lines on CSR reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(1), 156-183.
- Roodman, D. (2009). How to do xtabond2: An introduction to difference and system GMM in Stata. *The Stata Journal*, 9(1), 86-136.
- Ruiz-Barbadillo, E. y Martínez-Ferrero, J. (2020). Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, 266, 121943.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. y Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.
- Smith, J., Haniffa, R. y Fairbrass, J. (2011). A conceptual framework for investigating 'capture' in corporate sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 99(3), 425-439.
- Uyar, A., Kuzey, C., Kilic, M. y Karaman, A. S. (2021). Board structure, financial performance, corporate social responsibility performance, CSR committee, and CEO duality: Disentangling the connection in healthcare. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(6), 1.730-1.748.
- Velte, P. (2018). Is audit committee expertise connected with increased readability of integrated reports: Evidence from EU companies. *Problems and Perspectives in Management*, 16(2), 23-41.

Referencias legislativas

Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.

Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, por la que se modifican el Reglamento (UE) n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.

Jennifer Martínez-Ferrero. Profesora titular en la Universidad de Salamanca. Ha publicado en revistas internacionales de alto impacto en torno a 80 artículos de investigación, de los cuales 60 se encuentran en revistas indexadas en el *Journal Citation Reports* (JCR) y un 70% de ellas, en primer o segundo cuartil. Ha participado activamente en proyectos de investigación nacionales como IP y miembro del equipo de investigación. Fruto de su labor investigadora reconocida a nivel internacional ha sido incluida en el Ranking de Stanford del 2% de investigadores más citados en 2020 y 2021. <https://orcid.org/0000-0001-8387-1466>

Contribución: conceptualización, planteamiento hipótesis de investigación, metodología y creación de base de datos, comentario de resultados, redacción.

Michele Guidi. Assistant Professor in Business Administration en la Università Politecnica delle Marche, donde obtuvo un Doctorado en Management and Law en 2021. Su actividad investigadora es multidisciplinar y está vinculada principalmente a los temas de reportes de sostenibilidad, auditoría corporativa y valoración de empresas. Ha publicado artículos en revistas internacionales y diversas contribuciones en volúmenes. Participa activamente en grupos de investigación nacionales e internacionales, y en 2020 realizó una estancia de investigación en la Universidad de Salamanca. <https://orcid.org/0000-0002-3178-6662>

Contribución: conceptualización, creación de base de datos, desarrollo marco teórico, redacción.

Emma García-Meca. Catedrática en la Universidad Politécnica de Cartagena. Su actividad investigadora se plasma en numerosas publicaciones en revistas de internacionales de alto impacto y en la difusión de sus resultados en más de 70 congresos nacionales e internacionales. Fruto de esta intensa labor investigadora figura dentro del Ranking de Stanford del 2% de investigadores más citados en 2020 y 2021. Es Editora Asociada (desde 2011) de la *Spanish-Accounting Review* (JCRQ3). <https://orcid.org/0000-0001-7639-1333>

Contribución: conceptualización, planteamiento hipótesis de investigación, desarrollo marco teórico, redacción.

Compensación de gastos derivados del trabajo a distancia

Análisis de la [consulta 3 del BOICAC 133, de marzo de 2023](#)

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

Análisis y ejemplo sobre el tratamiento contable de la compensación de gastos derivados del trabajo a distancia.

Publicado: 05-06-2023

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de la compensación de gastos derivados del trabajo a distancia.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la compensación de los gastos incurridos por el trabajador en su domicilio bajo la modalidad de trabajo a distancia. Concretamente la sociedad consultante, haciendo referencia a la normativa de aplicación, cuestiona si estos gastos han de ser contabilizados como un gasto salarial dentro de las cuentas del subgrupo 64 o como un gasto dentro del subgrupo 62.

Es preciso señalar que el tratamiento contable de cualquier operación debe realizarse a partir de un previo análisis del fondo, jurídico y económico, de todos sus antecedentes y circunstancias tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan Gene-

ral de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, en cuya virtud, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

El artículo 12 de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, determina el derecho al abono y compensación de gastos de los trabajadores como sigue a continuación:

1. El desarrollo del trabajo a distancia deberá ser sufragado o compensado por la empresa, y no podrá suponer la asunción por parte de la persona trabajadora de gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral.
2. Los convenios o acuerdos colectivos podrán establecer el mecanismo para la determinación, y compensación o abono de estos gastos.

Por su parte el artículo 26.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, establece lo siguiente:

2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

De acuerdo con la normativa de aplicación, los gastos asociados al trabajo a distancia han de ser sufragados o compensados por la empresa. Esto supone que el trabajador deberá percibir una compensación o abono de los gastos en los que incurra por realizar su actividad laboral fuera del centro de trabajo.

Desde una perspectiva contable y atendiendo a la naturaleza del gasto, los importes asumidos por la empresa asociados al trabajo a distancia se deberían clasificar como un gasto del subgrupo 62, «Servicios exteriores», aplicando por analogía el tratamiento contable que se otorga a los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina.

En concreto, en la quinta parte del PGC se describe la cuenta 629, «Otros servicios», de la siguiente manera:

629. Otros servicios.

Los no comprendidos en las cuentas anteriores. En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

No obstante, se recuerda que el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007 establece 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. Todo ello, sin perjuicio del carácter explicativo de las referencias a las cuentas que figuran en cada una de las partidas de los modelos de las cuentas anuales establecidos en la tercera parte del PGC, cuyos contenidos resultan de obligatoria aplicación.

Ejemplo

Una empresa tiene a varios de sus empleados teletrabajando desde su casa siendo los costes asociados a dichos trabajadores durante el mes de marzo:

- La entrega de dos portátiles nuevos con impresora con un coste total de 3.600 euros más el 21 % de IVA, siendo el criterio de amortización lineal en 3 años.
- Se les ha abonado 1.800 euros por compensación de gastos de la vivienda (luz, conexión a internet, agua).

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

Por la compra y entrega de los portátiles a los empleados que teletrabajan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	3.600	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (3.600 × 21%)	756	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		4.356

Por el pago de los ordenadores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	4.356	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.356

Al ser un bien de inmovilizado debe ser objeto de amortización, el control de los equipos es de la empresa al margen de que estén en el domicilio del trabajador.

Por la amortización mensual de los ordenadores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(3.600/3 años)/12 meses]	100	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		100

Por la compensación de gastos a los empleados que teletrabajan:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios «Gastos compensatorios del teletrabajo»	1.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.800

La empresa está obligada a compensar los costes que tiene el trabajador por teletrabajar, siendo un gasto general para la empresa, ya que se asimila a los suministros que la entidad se ahorra si el empleado trabaja desde su domicilio.

No es retribución o salario para el empleado, de ahí que no figure en el subgrupo 64; tiene el concepto de suplido o de compensación por los costes personales del trabajador por estar trabajando desde su residencia.



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF - UDIMA (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado, convocado por Resolución de 5 de mayo de 2021 [BOE de 18 de mayo]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera superior.** Operaciones de existencias. Insolvencias de clientes. Inclusión de partidas en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Reparto del dividendo máximo posible. Anotación contable del cobro del dividendo en un inversor. Ampliación de capital por compensación de créditos. Adquisición y amortización de acciones propias. Compromiso de adquisición de acciones propias.
- Caso 3. Análisis económico, financiero y patrimonial de los estados financieros.** Rentabilidad de ventas a través del margen bruto y ebitda. Rotación de proveedores. Rotación de existencias. Rentabilidad económica. Comparación de la rentabilidad económica y financiera.
- Caso 4. Consolidación de estados financieros.** Ajustes y formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias. Cálculo de fondo de comercio y socios externos. Formulación del balance consolidado. Ajuste de participaciones puesta de equivalencia.

Publicado: 05-06-2023



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera superior

Cuestión A

En el ejercicio 202X la sociedad Cumbre Vieja presenta la siguiente información relativa a las operaciones del ejercicio:

Operaciones existencias

Las existencias iniciales son de 15.000 um. Adquiere existencias por 25.000 um, con pago al contado. Vende existencias por importe de 70.000 um, cobrando al contado 65.000 um y quedando pendiente de cobro el resto. Al cierre, el coste de las existencias finales en el almacén de la empresa es de 12.000 um.

Insolvencias

El saldo de clientes al cierre del ejercicio es solo el que se deriva de las ventas del ejercicio. La sociedad estima insolvencias de un 4 % del saldo de clientes al cierre del ejercicio.

Se pide:

- a) Anotaciones contables derivadas de dichas operaciones e indicar los saldos de las partidas siguientes de la cuenta de pérdidas y ganancias derivados de las operaciones anteriores, sabiendo que la partida de «Aprovisionamiento» recoge el

coste de las existencias vendidas, incluyendo el saldo de las cuentas de «Compra de mercaderías» y el de la «Variación de existencias».

Cuenta de pérdidas y ganancias de 202X
Ventas
Aprovisionamiento
Otros gastos e ingresos
Resultado antes de impuestos

- b) Anotaciones contables del impuesto sobre sociedades, sabiendo que el resultado contable antes de impuestos coincide con la base imponible excepto por el deterioro de clientes que no será deducible hasta el ejercicio siguiente. La sociedad obtiene en el ejercicio una deducción de la cuota de 400 um. No existen retenciones y pagos a cuenta. El tipo impositivo de la sociedad es del 25 %.
- c) Indicar la anotación contable adicional que hubiera tenido que realizar la sociedad si estimara unas devoluciones de ventas del 10 %.

Cuestión B

El 1 de enero de 202X la sociedad Teide adquiere en el mercado secundario un bono que clasifica como activo financiero a coste amortizado. Su coste es 1.100 dólares, no incurriendo en costes de transacción.

El bono tiene un valor nominal de 1.000 dólares, con un pago de intereses del 4 % cada 31 de diciembre de cada año. El bono tiene un vencimiento a 4 años desde la adquisición.

El instrumento financiero tiene una prima de reembolso que lleva a que el tipo de interés efectivo sea al 8 %.

Los tipos de cambio son:

1 de enero de 202X	1 \$ = 1 €
Medio 202X	1\$ = 1,1 €
31 de diciembre de 202X	1\$ = 1,2 €

Se considera que el tipo medio anual es representativo del medio mensual.



Se pide:

En relación con el ejercicio 202X:

- d) Realizar las anotaciones contables en dólares del año 202X.
- e) Realizar las anotaciones contables en euros del año 202X, considerando que el euro es la moneda funcional de la sociedad Teide e indicar en las cuentas anuales del 202X el valor del instrumento financiero en el balance y las partidas de ingreso financiero y diferencia de cambio que recoge la cuenta de pérdidas y ganancias:

Cuentas anuales 202X Teide	
Balance:	
Activo financiero al coste amortizado:	
Cuenta de pérdidas y ganancias:	
Ingreso financiero intereses	
Diferencias de cambio	

Solución

Cuestión A

Apartado a)

Por la compra de mercaderías, que se valoran por su precio de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000

Por la venta de mercaderías, cobrando al contado 65.000 y quedando pendiente de cobro el resto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	65.000	

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	5.000	
700	Ventas de mercaderías		70.000

Ajuste de las existencias al final del año (eliminación de las existencias iniciales y anotación de las existencias finales):

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	15.000	
300	Mercaderías		15.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	12.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		12.000

En relación con el deterioro de los clientes, al tratarse de un sistema global, se dota al cierre del ejercicio el importe en 4 % del saldo de clientes. También se eliminaría el dotado en el ejercicio precedente y además no se reclasifican los clientes a dudoso cobro.

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	200	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (5.000 × 4 %)		200

A partir de las operaciones anteriores el importe de la cuenta de pérdidas y ganancias es el siguiente:

Ventas	70.000
Aprovisionamiento (15.000 + 25.000 – 12.000)	–28.000
Otros gastos e ingresos	–200
Resultados antes de impuestos	41.800



Apartado b)

Liquidación del impuesto sobre sociedades:

Beneficio antes de impuestos	41.800
+/- Ajustes	
Deterioro de clientes no deducible (1)	+200
Base imponible	42.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	10.500
Deducciones	-400
Cuota líquida	10.100
Retenciones y pagos a cuenta	0
Cuota diferencial	10.100

(1)

Gasto contable	200
Gasto deducible	0
Ajuste en el impuesto sobre sociedades	+200

Este ajuste del impuesto sobre sociedades, desde el punto de vista contable, es una diferencia temporaria deducible en origen que dará lugar a un activo por diferencias temporarias deducibles por importe de 50 (200 × 25 %), que revertirá en el ejercicio siguiente cuando se elimine el deterioro.

Impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	10.100	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.100

Impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles	50	
6301	Impuesto diferido		50

Apartado c)

Según el artículo 24, «Ventas con derecho a devolución», de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, cuando una empresa venda con derecho a devolución se aplicarán los siguientes criterios:

- Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa.
- Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión).
- Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una existencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).

Aplicando la normativa anterior a nuestro caso:

Ventas	70.000	100 %
Aprovisionamiento (15.000 + 25.000 – 12.000)	-28.000	40 %

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	7.000	
4990	Provisiones por operaciones comerciales (70.000 × 10 %)		7.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
300–	Activo por mercaderías a recuperar	2.800	
610	Variación de existencias de mercaderías		2.800

Cuestión B

Apartado d)

1 de enero de 202X. **Por la adquisición del bono (\$):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.100

31 de diciembre de 202X. **Devengo de los intereses al tipo de efectivo de la operación (\$):**

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ($1.000 \times 4\% \times 1$)	40	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo ($88 - 40$)	48	
761	Ingresos de valores representativos de deuda ($1.100 \times 8\% \times 1$)		88

Cobro del cupón (\$):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		40

Apartado e)

Los bonos adquiridos en moneda extranjera tienen la consideración de partida monetaria por lo que inicialmente se registran al tipo de cambio del día de la adquisición y, pos-

teriormente, se ajustan al tipo de cambio del cierre, recogiendo las diferencias de cambio en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otro lado, el activo financiero, según indica el enunciado, se lleva a la categoría de coste amortizado por lo que su valoración posterior es a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo que es facilitado por enunciado del ejercicio (8 %):

1 de enero de 202X. **Adquisición de los valores:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (1.100 × 1)	1.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.100

31 de diciembre de 202X. **Por los intereses devengados:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (40 × 1,2)	48	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	48,8	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		96,8

Otra alternativa del asiento anterior es la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (40 × 1,2)	48	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (48 × 1,2)	57,6	
761	Ingresos de valores representativos de deuda (1.100 × 8 % × 1,1)		96,8
768	Diferencias positivas de cambio [88 × (1,2 – 1,1)]		8,8

Por el ajuste de la inversión inicial:

Valor contable	1.100
Valor de cierre (1.100 × 1,2)	1.320
Diferencias de cambio	220



Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo $[1.100 \times (1,2 - 1)]$	220	
768	Diferencias positivas de cambio		220

Y por el cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	48	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		48

Balance de situación

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
251, «Valores representativos de deuda a largo plazo»	1.377,6		

Cuentas de pérdidas y ganancias

Ingresos financieros por intereses	96,8
Diferencias positivas de cambio	228,8

Caso práctico núm. 2
Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima Volcansa, sociedad cuyas acciones no cotizan en un mercado organizado, presenta a 31 de diciembre del año 202X la siguiente situación patrimonial (cifras en um):

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Intangible	10.000	Capital social (1.000 acciones x 10)	10.000
Inmovilizado	90	Reserva legal	2.000
Otras cuentas de activos	39.910	Prima de emisión	6.000
		Reservas voluntarias	3.000
		Resultado del ejercicio	1.500
		Ajuste por cambio de valor	1.000
		Deuda	1.000
		Otras cuentas de pasivo	25.500
Total	50.000	Total	50.000

El saldo del intangible se corresponde con un gasto de investigación que ha sido activado.

Se pide:

- Cuantificar y justificar el resultado repartible máximo. Realizar la anotación contable correspondiente al reparto del resultado por el importe máximo distribuible, mediante pago en efectivo, considerando una retención fiscal del 19 %.
- Anotación contable derivada del reparto del resultado en la sociedad B, que adquirió un 10 % del capital de Volcansa por importe de 2.700 um, cuando el patrimonio neto era el siguiente (cifras en um):

Capital	10.000
Reserva legal	2.000
Prima de emisión	6.000
Reservas voluntarias	8.000

Se sabe que Volcansa no ha repartido dividendos ni modificado su capital desde que dicho accionista adquirió las acciones en Volcansa. La sociedad B tiene contabilizadas dichas acciones al coste.

- Anotación contable si la sociedad realiza un aumento de capital por compensación de deuda, en el que emite 40 acciones con un valor nominal cada acción de

10 um para compensar la deuda que figura en el balance con un valor de 1.000 um. El valor razonable de la deuda es de 800 um.

- d) Anotaciones contables si la sociedad Volcansa: (1) adquiere 5 acciones de su capital mediante la entrega de un inmovilizado que figura en balance con un valor de 90 um y cuyo valor razonable es de 100 um; (2) reduce el capital amortizando dichas acciones.
- e) Anotación contable a realizar el 1 de enero de 202X+1 si Volcansa se compromete con un accionista a adquirir 10 acciones de Volcansa por importe de 330 um en el plazo de un año. El tipo de interés de descuento es un 10 %. (Nota: se pide la anotación contable únicamente en la fecha en que se adquiere dicho compromiso).

Solución

Apartado a)

El concepto de beneficio distribuable está desarrollado en el artículo 3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019:

5. Beneficio distribuable: es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:

a) Positivos.

1.º Las reservas de libre disposición, y

2.º El remanente.

b) Negativos.

1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes, y

2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuable, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente.

La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que

las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.

En todo caso la distribución de resultados o la devolución de las aportaciones indicadas en el párrafo anterior, estará sujeta al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 28 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.

En primer lugar, se comprueba que el patrimonio neto es mayor que la cifra de capital social.

Capital social	10.000
Reserva legal	2.000
Prima de emisión o asunción	6.000
Reservas voluntarias	3.000
Resultado del ejercicio	1.500
Ajustes por cambio de valor	1.000
Patrimonio neto contable	23.500
+/- Ajustes	
Ajustes por cambio de valor	-1.000
Patrimonio neto mercantil a efectos reparto	22.500
Capital social	10.000
Límite	12.500
Beneficio distribuible:	
+ Resultado del ejercicio	1.500
+ Ajustes positivos:	9.000
Prima de emisión o asunción	6.000
Reservas voluntarias	3.000
- Ajustes negativos:	-10.000
I+D	10.000
Beneficio distribuible	500

Distribución del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.500	
526	Dividendo activo a pagar		500
113	Reservas voluntarias		1.000

Pago del dividendo con retención del 19 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	500	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		95
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		405

Apartado b)

La variación del patrimonio ha sido la siguiente:

Patrimonio en el momento de la compra	26.000	100 %
Patrimonio actual	23.500	
Disminución de patrimonio	2.500	

El apartado 2.6 de la norma de registro y valoración 9.^a, «Instrumentos financieros», del Plan General de Contabilidad señala:

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	50	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		50

Código	Cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	9,5	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40,5	
545	Dividendo a cobrar		50

Apartado c)

El artículo 33 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 señala en sus apartados 1 y 2:

1. Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el aumento de fondos propios a título de aportación por causa de una ampliación de capital por compensación de deuda se contabilizará por el valor razonable de la deuda que se cancela. En su caso, si se acordara la previa reducción de capital para compensar las pérdidas acumuladas, esta operación se contabilizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.
2. La diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y su valor razonable se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por lo tanto, si el aumento del capital social y la prima de emisión o asunción se acordase por un importe equivalente al valor en libros de la deuda, el mencionado resultado se contabilizará empleando como contrapartida la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción».

Código	Cuenta	Debe	Haber
17-/52-	Deudas	1.000	
769	Otros ingresos financieros		200
100	Capital social		400
110	Prima de emisión		400



Apartado d)

Adquisición de acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	100	
21	Inmovilizado material		90
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10

Reducción de capital social (amortización de las acciones propias):

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	50	
113	Reservas voluntarias	50	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		100

Apartado e)

El artículo 20 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 señala en apartado 3:

Si la sociedad asume la obligación de adquirir en el futuro sus propias participaciones o acciones clasificadas como instrumentos de patrimonio, se reconocerá un pasivo por el valor actual del compromiso adquirido con cargo a los fondos propios en una cuenta con adecuada denominación. La reversión del descuento y el incremento del pasivo hasta el precio de adquisición se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
108-	Compromiso por adquisición de acciones propias	300	
513	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas (330/1,1)		300

Caso práctico núm. 3

Análisis económico, financiero y patrimonial de estados financieros

En el ejercicio 202X la sociedad Moda Esp., dedicada al negocio minorista de moda, presenta el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias que se detalla a continuación (cifras en um):

Balance de situación año 202X	
Activo no corriente	11.064
Existencias	2.716
Clientes	820
Tesorería	4.866
Otros activos corrientes	2.218
Total activo	21.684
Patrimonio neto	14.682
Pasivos no corrientes	1.618
Proveedores	5.099
Otros pasivos no corrientes	285
Total pasivo y patrimonio neto	21.684
Cuenta de pérdidas y ganancias 202X	
Ventas	26.145
Coste de ventas	-11.329
Beneficio bruto	14.816
Otros gastos operativos	-9.359
Resultado de explotación antes de amortizaciones (ebitda)	5.457
Amortización	-1.100



Cuenta de pérdidas y ganancias 202X

◀	
Resultado de explotación	4.357
Gastos e ingresos financieros	71
Resultado antes de impuestos	4.428
Impuesto sobre beneficios	-980
Resultado del ejercicio	3.448

La sociedad competidora, Fashion Int., presenta las siguientes magnitudes en el ejercicio 202X:

Año 202X	
Ventas	210.400
Coste de ventas	99.513
Resultado de explotación antes de amortizaciones (ebitda)	25.614
Resultado de explotación	15.493
Resultado del ejercicio	12.652
Existencias	37.721
Clientes	6.800
Tesorería	11.590
Proveedores	12.265
Total activo	106.562
Total patrimonio neto	58.546

El análisis se realiza con un decimal y se considera que las cifras del balance son representativas del saldo medio del año.

Se pide:

- Explicar cuál de las dos empresas tiene una rentabilidad de ventas mayor a través de los ratios de margen bruto y margen ebitda.

- b) Explicar qué sociedad tiene unas mejores condiciones de pago a través de la ratio de rotación de proveedores.
- c) Explicar cuál de las dos sociedades tiene mejor gestión de costes y eficiencia de las ventas a través de la ratio de rotación de existencias.
- d) Comparar la rentabilidad económica de las sociedades. Para el caso de Moda Esp. se tiene información de la siguiente distribución de los activos (cifras en um):

Activos afectos a actividad explotación	19.488
Activos afectos a actividad financiera	2.196
Total activo	21.684

En el caso de Fashion Int. se considera que todos los activos están afectos a explotación.

- e) Comparar la rentabilidad financiera de las sociedades y explicar cómo se ha visto afectada la rentabilidad financiera por el distinto nivel de endeudamiento de las sociedades.

Solución

Apartado a)

Los conceptos solicitados se obtienen a través de los siguientes cocientes:

$$\text{Rentabilidad margen bruto sobre ventas} = \frac{\text{Margen bruto}}{\text{Ventas}} \times 100$$

$$\text{Rentabilidad ebitda sobre ventas} = \frac{\text{Ebitda}}{\text{Ventas}} \times 100$$

	Moda Esp.	Fashion Int.
Ventas	26.145	210.400
Margen bruto (1)	14.816	110.887
Ebitda	5.457	25.614



	Moda Esp.	Fashion Int.
◀		
(1) El importe del margen bruto se obtiene a partir de:		
Ventas	26.145	210.400
Costes ventas	-11.329	-99.513
Margen bruto	14.816	110.887

	Moda Esp.	Fashion Int.
Rentabilidad margen bruto/ventas	$\frac{14.816}{26.145} \times 100 = 56,67\%$	$\frac{110.887}{210.400} \times 100 = 52,70\%$
Rentabilidad ebitda/ventas	$\frac{5.457}{26.145} \times 100 = 20,87\%$	$\frac{25.614}{210.400} \times 100 = 12,17\%$

A la vista de los datos anteriores, se observa que la rentabilidad es mucho mayor, en ambos casos, en Moda Esp.

Apartado b)

La rotación de los proveedores se define como:

$$\text{Rotación de proveedores} = \frac{\text{Compras anuales}}{\text{Saldo proveedores}}$$

Para calcular los días de pago a los proveedores, se divide 360 entre la rotación:

$$\text{Días de pago a proveedores} = \frac{360}{\text{Rotación de proveedores}}$$

Dado que no hay datos para determinar las compras anuales, vamos a sustituir este concepto por el coste de ventas. Por otro lado, el saldo de proveedores se toma del balance, ya que tampoco se puede calcular un saldo promedio.

	Moda Esp.	Fashion Int.
Rotación de proveedores	$\frac{11.329}{5.099} = 2,2218 \text{ veces}$	$\frac{99.513}{12.265} = 8,1135 \text{ veces}$

Para calcular los días de pago a los proveedores a partir de la rotación de los proveedores basta con dividir 360 entre la rotación:

	Moda Esp.	Fashion Int.
Días de pago	$\frac{360}{2,2218} = 162,03 \text{ días}$	$\frac{360}{8,1135} = 44,37 \text{ días}$

Apartado c)

La rotación de existencias se obtiene a partir de la división del coste de ventas entre el saldo de las existencias:

	Moda Esp.	Fashion Int.
Rotación de existencias	$\frac{11.329}{2.716} = 4,1712 \text{ veces}$	$\frac{99.513}{37.721} = 2,6381$

La rotación es mucho más alta en Moda Esp. por lo que esta es la sociedad más eficiente en la gestión de las existencias.

Apartado d)

La rentabilidad económica (antes de impuestos) se obtiene a partir del cociente beneficio antes de impuestos e intereses entre activo total. En el supuesto planteado no se conoce el importe desglosado de los ingresos financieros y gastos financieros (si el saldo neto +71) en Moda Esp. En Fashion Int. tampoco se aportan datos al respecto.

Ante esta situación se opta por calcular la rentabilidad económica dividiendo el resultado de explotación entre los activos afectos a la explotación:



	Moda Esp.	Fashion Int.
Rentabilidad económica	$\frac{4.357}{19.488} \times 100 = 22,35 \%$	$\frac{15.493}{106.562} \times 100 = 14,53 \%$

En el caso de Fashion Int. se considera que todos los activos están afectos a explotación.

Apartado e)

La existencia de deuda y gastos financieros en ambas sociedades produce un efecto de apalancamiento financiero de tal forma que la rentabilidad financiera modifica de forma positiva o negativa en la medida en que hay deuda (disminuye si el coste financiero es mayor que la rentabilidad económica y aumentará al contrario).

El cálculo de la comparación de ambas rentabilidades se puede hacer antes o después de impuestos. A efecto de solución se realiza después de impuestos, en función de los datos aportados por el supuesto.

Para el cálculo de rentabilidad económica dado que no se puede desglosar el BAI (beneficio antes de intereses de impuestos) se ha optado por utilizar el resultado de explotación considerando un tipo impositivo similar que se obtiene de la sociedad Moda Esp. dividiendo el impuesto sobre beneficios/beneficio antes de impuesto, esto es, $(980/4.428) \times 100 = 22,13 \%$.

	Moda Esp.
Rentabilidad financiera BDI/patrimonio	$\frac{3.448}{14.682} \times 100 = 23,48 \%$
Rentabilidad económica después de impuestos (resultado explotación/AT) $(1 - t)$	$\frac{4.357}{21.684} \times 100 \times (1 - 0,2213) = 15,64 \%$

	Fashion Int.
Rentabilidad financiera BDI/patrimonio	$\frac{12.652}{58.546} \times 100 = 21,61 \%$

Fashion Int.


Rentabilidad económica después de impuestos (resultado explotación/AT) (1 - t)	$\frac{15.493}{106.562} \times 100 \times (1 - 0,2213) = 11,32\%$
--	---

A la vista de los datos anteriores puede observarse que en ambas sociedades hay palancamiento financiero positivo por el efecto de la deuda financiera.

Caso práctico núm. 4

Consolidación de estados financieros

Cuestión A

La sociedad M posee un 80 % del capital de la sociedad F desde enero del año 1. A efectos de elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 4 se cuenta con la siguiente información:

Cuenta de pérdidas y ganancias año 4	M	F	Agregado
Ventas	57.000	37.000	94.000
Aprovisionamiento	-23.000	-15.000	-38.000
Gastos de personal	-14.000	-3.000	-17.000
Amortizaciones	-3.000	-2.000	-5.000
Otros gastos e ingresos	4.000	8.000	12.000
Resultado del ejercicio/consolidado	21.000	25.000	46.000

La partida de «Aprovisionamiento» recoge el coste de las existencias vendidas, incluyendo el saldo de las cuentas de «Compra de mercaderías» y la de «Variación de existencias».

Las únicas operaciones internas son las siguientes:



- En el año 4 la sociedad M ha prestado un servicio a la sociedad F por importe de 1.000 um. La sociedad M ha contabilizado la operación como «Ventas» y la sociedad F ha contabilizado la adquisición del servicio como «Otros gastos e ingresos».
- Al inicio del ejercicio 3 la sociedad F vendió a la sociedad M un inmovilizado con un beneficio de 2.500 um. La sociedad M amortiza el inmovilizado linealmente en 5 años.
- En el ejercicio 4 la sociedad F ha vendido a la sociedad M existencias por importe de 7.000 um, siendo su coste de 1.500 um. Al cierre del ejercicio la sociedad M mantiene las existencias.

Se pide:

- a) Indicar los ajustes de consolidación para preparar la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 4, prescindiendo del efecto impositivo.
- b) Formular la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del año 4, distinguiendo el resultado atribuido a socios externos y el resultado atribuido a la sociedad dominante.

Cuestión B

Balance de situación consolidado

A efectos de la preparación del balance consolidado del grupo PH del año 5 se cuenta con la siguiente información:

- La sociedad P adquirió el 80 % del capital de la sociedad H en enero del año 1, por importe de 1.400 um, participación que le proporciona el control de dicha sociedad.
- En dicha fecha (enero del año 1) el patrimonio neto de la sociedad H era: capital 1.000, reservas 300 y el valor razonable de los elementos patrimoniales de la sociedad H se correspondía con su valor contable, excepto un activo no corriente no amortizable que tenía unas plusvalías de 200 um.
- En el año 5 el balance de las sociedades P y H es el siguiente (cifras en um):

Balance de situación a 31 de diciembre del año 5	P	H	Agregado
Intangible	1.000	800	1.800
Activo no corriente	600	700	1.300
Inversión en sociedad H	1.400	0	1.400

Balance de situación a 31 de diciembre del año 5	P	H	Agregado
◀			
Activo corriente	300	500	800
Total activo	3.300	2.000	5.300
Capital	1.500	1.000	2.500
Reservas/atribuidas sociedad dominante	1.000	750	1.750
Resultado del ejercicio/atribuible sociedad dominante	270	150	420
Deudas	530	100	630
Total patrimonio neto y pasivo	3.300	2.000	5.300

No ha habido operaciones internas ni dividendos entre las sociedades del grupo. Se prescinde del efecto impositivo.

Si surge fondo de comercio se amortiza en 10 años.

Se pide:

- c) Cálculo de socios externos y fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación en la fecha de primera consolidación (enero año 1).
- d) Formular el balance consolidado del año 5.
- e) Realizar los ajustes para aplicar el método de puesta en equivalencia a la inversión en la sociedad H (si se hubiese considerado que, desde la adquisición, en vez de control se tiene influencia significativa), indicando los saldos que produce en el balance (participación puesta en equivalencia, reservas y resultado).

Solución

Cuestión A

Apartado a)

Operación de servicios

La operación servicios supone la eliminación de los ingresos y gastos que se han reconocido las sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias:



Pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Ventas M	1.000	
Otros gastos e ingresos F		1.000

Operación de inmovilizado

La operación de inmovilizado supone la corrección del importe sobrevalorado del inmovilizado, así como el exceso de las amortizaciones realizadas por la sociedad M:

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Reservas F	2.500	
Inmovilizado material M		2.500

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Amortización acumulada del inmovilizado material (500 × 2)	1.000	
Reservas F		500
Resultado del ejercicio F		500

Pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Saldo F	500	
Amortización del inmovilizado material		500

Operación existencias

El margen de la operación interna se obtiene de la siguiente forma:

$$\text{Margen interno} = \text{Precio de venta} - \text{Precio de coste}$$

$$5.500 = 7.000 - 1.500$$

Por la eliminación del resultado en balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Resultado F	5.500	
Existencias M		5.500

Pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias	5.500	
Saldo F		5.500

Y por la eliminación de gastos e ingresos comunes:

Cuenta	Debe	Haber
Ventas F	7.000	
Compras M		7.000

Apartado b)

Cuenta de pérdidas y ganancias año 4	M	F	Agregado	Eliminaciones		Consolidado
				Debe	Haber	
Ventas	57.000	37.000	94.000	8.000		86.000



Cuenta de pérdidas y ganancias año 4	M	F	Agregado	Eliminaciones		Consolidado
				Debe	Haber	
◀						
Aprovisionamientos	-23.000	-15.000	-38.000	5.500	7.000	-36.500
Gastos de personal	-14.000	-3.000	-17.000			-17.000
Amortizaciones	-3.000	-2.000	-5.000		500	-4.500
Otros gastos e ingresos	4.000	8.000	12.000		1.000	13.000
Resultado del ejercicio	21.000	25.000	46.000			41.000

Atribución a la dominante: $100 \% \times 21.000 \text{ (M)} + 80 \% \times 20.000 \text{ (F)} = 37.000$

Externos: $20 \% \times 20.000 \text{ (F)} = 4.000$

Cuestión B

Apartado c)

Coste de la combinación	1.400
80 % (Patrimonio neto + Plusvalía 1 de enero del año 1) $[80 \% \times (1.300 + 200)]$	-1.200
Fondo de comercio de consolidación	200

Socios $(20 \% \times 1.500)$	300
-------------------------------	-----

Apartado d)

Para realizar el balance consolidado del año 5 es preciso efectuar la eliminación inversión-patrimonio neto, amortización del fondo de comercio y atribución de resultados que en forma de asientos del libro diario serían los siguientes:

Eliminación inversión-patrimonio neto

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Capital social H	1.000	
Reservas H	750	
Activo no corriente	200	
Fondo de comercio consolidación	200	
Inversión en H		1.400
Reservas en sociedades consolidadas [80 % × (750 – 300)]		360
Interés socios externos (20 % × 1.950)		390

Amortización del fondo de comercio (5 años)

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio P (20 × 1)	20	
Reservas P (20 × 4)	80	
Amortización acumulada del fondo de comercio (20 × 5)		100

Cuenta de pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Amortización del fondo de comercio	20	
Saldo P		20



Atribución de resultados

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Resultado P (270 – 20)	250	
Resultado H	150	
Resultado atribuido a la dominante $[250 + (150 \times 80\%)]$		370
Resultado atribuido a los socios externos $(150 \times 20\%)$		30

Cuenta de pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Saldo atribuido a la dominante	370	
Saldo atribuido a los socios externos	30	
Saldo P		250
Saldo H		150

Balance consolidado al final del año 5

Balance de situación a 31 de diciembre del año 5	P	H	Agregado	Eliminaciones		Consolidado
				Debe	Haber	
Inmovilizado intangible	1.000	800	1.800			1.800
Activo no corriente	600	700	1.300	200		1.500
Inversión en sociedad H	1.400	0	1.400		1.400	0
Activo corriente	300	500	800			800
Fondo de comercio de consolidación				200	100	100
Total activo	3.300	2.000	5.300			4.200

Balance de situación a 31 de diciembre del año 5	P	H	Agregado	Eliminaciones		Consolidado
				Debe	Haber	
Capital	1.500	1.000	2.500	1.000		1.500
Reservas atribuidas sociedad do- minante	1.000	750	1.750	750 + 80	360	1.280
Resultado del ejercicio	270	150	420	20 + 250 + 150		630
Deudas socios externos	530	100	630		390	390
Resultados externos					30	30
Resultado dominante					370	370
Total patrimonio neto y pasivo	3.300	2.000	5.300			4.200

Apartado e)

Por el ajuste de la participación

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	1.880	
Inversión en H		1.400
Reservas en sociedades consolidadas de participaciones puestas en equivalencia $[80\% \times (750 - 300)]$		360
Resultado atribuido de participaciones puestas en equivalencia		120

Cuenta de pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Saldo P	120	
Participación en beneficios de sociedades por el método de la parti- cipación		120



Amortización de la participación

Balance

Cuenta	Debe	Haber
Reservas P	80	
Resultado del ejercicio	20	
Participaciones puestas en equivalencia		100

Cuenta de pérdidas y ganancias

Cuenta	Debe	Haber
Participación en beneficios de sociedades por el método de la participación	20	
Saldo P		20

Si necesitas motivación,
SOMOS EXIGENCIA.

Contigo, somos uno.



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

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

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

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

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

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADOS

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación y Recursos Digitales • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Interuniversitario en Unión Europea y China • Seguridad, Defensa y Geoestrategia

45 CEF.-
Aniversario



Más de
28.000 opositores
aprobados gracias
al #MétodoCEF.-

S puedo

Preparamos el acceso a:

- Administración General
- Administración Local
- Banco de España
- Comunidades Autónomas
- Cuerpos de Informática
- Empleo y Seguridad Social
- Ministerio de Hacienda
- Ministerio de Justicia
- Ministerio del Interior
- Unión Europea

Presencial | Telepresencial | Online

Consulta www.cef.es y descubre el #MétodoCEF.-