

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 492 | Marzo 2024

ISSN: 2695-6896

Medidas frente a la constitucionalidad del impuesto a los ricos

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo

Isidoro Martín Dégano

La reforma sobre la fiscalidad del carbono en la UE

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

Medidas cautelares sobre ordenadores personales de los contribuyentes

Luis A. Malvárez Pascual

El IVA en las universidades

José Pedreira Menéndez

Tributación de la transmisión de vivienda habitual por divorciados

Carmen Banacloche Palao

La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable

Rubén Lado-Sestayo, Milagros Vivel-Búa, María Amparo Centeno-Carballido, Andrea Martínez-Salgueiro

La comunicación económico-financiera en situaciones de crisis

Gema Corrochano González

Si sabes

lo que quieres,

ha llegado el momento

de lograrlo.

Ahora

S



Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

INICIO MARZO Y ABRIL 2024

- Curso Avanzado sobre Power BI
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso de Power BI
- Curso sobre Consolidación Fiscal
- Curso sobre Contabilidad Avanzada
- Curso sobre Due Diligence Fiscal
- Curso sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso sobre el Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
- Curso sobre Tributos Locales

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 492 | Marzo 2024

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

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

Comité científico

Emilio Álvarez Pérez-Bedía. Presidente del REA
Oriol Amat Salas. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra
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
Vicente Climent Escriche. Socio de Garrigues Abogados
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Francisco Alfredo García Prats. Catedrático. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Xavier Llopart Pérez. Catedrático de Organización de Empresas. Universidad de Barcelona
Salvador Llopis Nadal. Socio de Cuatrecasas
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
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
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
Rosa Puigvert Colomer. Directora técnica de Censores Jurados de Cuentas
Jesús Rodríguez Márquez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Presidente del Consejo por la Defensa Contribuyente
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
María Teresa Soler Roch. Catedrática emérita. Universidad de Alicante
Rosalía Soler Villa. Socia en EY RR. HH. de Auditoría
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

Evaluadores externos

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

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.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 (2024) (11 números): 192 € en papel / 100 € en digital

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

Suscriptores: 25 €

No suscriptores: 30 €

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.

© 2024 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

- La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal 5-56
The questionable constitutionality of the «tax on the rich»: regional measures, alternatives for appealing and tax savings
Juan Ignacio Gorospe Oviedo
- Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre 57-98
Analysis of the new developments in tax incentives for patronage following Royal Decree-Law 6/2023, of 19 december
Isidoro Martín Dégano
- La reforma de la fiscalidad sobre el carbono como elemento central del liderazgo de la Unión Europea contra el cambio climático 99-136
The reform of the carbon pricing system as a central element of the leadership of the European Union in the fight against climate change
Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021) 137-167
Luis A. Malvárez Pascual
- La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado. (Análisis de la STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022) 168-174
José Pedreira Menéndez
- Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella. (Análisis de la Consulta de la DGT V2588/2023, de 27 de septiembre) 175-184
Carmen Banacloche Palao

Contabilidad

Estudios

La comunicación empresarial económico-financiera en tiempos de crisis: COVID-19 185-232
Economic and financial business communication in time of crisis: COVID-19
Gema Corrochano González

La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable 233-258
Survival in Spanish tourism companies: an economic-accounting study
Rubén Lado-Sestayo, Milagros Vivel-Búa, María Amparo Centeno-Carballido y Andrea Martínez-Salgueiro

Análisis doctrinal

Tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 133, de marzo de 2023) 259-270
Adrián Andrés Casla

Casos prácticos

@ Supuesto práctico resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el funcionario de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera (Grupo A, Subgrupo A2 de titulación) de la Diputación de Bizkaia 271-272
Robert Ugalde Zabala

@ | 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>

La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad CEU San Pablo (España)

gorovi@ceu.es | <https://orcid.org/0000-0002-4024-8831>

Extracto

El denominado impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, conocido coloquialmente como «impuesto a los ricos», plantea problemas de constitucionalidad desde la perspectiva formal, por el procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley eludiendo el bloque de la constitucionalidad, y material, en relación con los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional ha desestimado los cinco recursos interpuestos desde cuatro comunidades autónomas, pero el voto particular pone de manifiesto las dudas formuladas. También hay cuestiones de legalidad ordinaria y contravención de la normativa de la Unión Europea que deberán resolverse en futuros pronunciamientos. Y tras su aprobación y la reciente prórroga se están adoptando medidas tanto por las comunidades autónomas como por las personas físicas que viven en esos territorios.

Palabras clave: impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas; impuesto sobre el patrimonio; legalidad tributaria; autonomía financiera; capacidad económica; seguridad jurídica; ahorro fiscal.

Recibido: 01-02-2024 / Aceptado: 09-02-2024 / Revisado: 14-02-2024 / Publicado (en avance online): 19-02-2024

Cómo citar: Gorospe Oviedo, J. I. (2024). La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 5-56. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21377>



The questionable constitutionality of the «tax on the rich»: regional measures, alternatives for appealing and tax savings

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Abstract

The so-called temporary solidarity tax of great fortunes, colloquially known as «tax on the rich», raises problems of constitutionality from the legal view, due to the procedure of approval by means of an amendment to a proposed law, circumventing the block of constitutionality, and material perspective in relation to the principles of economic capacity, non-confiscation and legal certainty. The Constitutional Court has dismissed the five appeals filed by four autonomous communities, but the dissenting vote highlights the doubts raised. There are also questions of ordinary legality and contravention of European Union regulations that will have to be resolved in future pronouncements. And after its approval and the recent extension, measures are being taken both by the autonomous communities and by the individuals living in those territories.

Keywords: temporary solidarity tax of great fortunes; wealth tax; tax legality; financial autonomy; economic capacity; legal certainty; tax savings.

Received: 01-02-2024 / Accepted: 09-02-2024 / Reviewed: 14-02-2024 / Published (online preview): 19-02-2024

Citation: Gorospe Oviedo, J. I. (2024). La cuestionable constitucionalidad del «impuesto a los ricos»: medidas autonómicas, vías de impugnación y mecanismos de ahorro fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 5-56. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21377>



Sumario

- 1. Planteamiento
 - 2. Su equívoca denominación
 - 3. La Sentencia del TC 149/2023 y el extenso voto particular: análisis crítico
 - 3.1. Procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley y relación mínima de homogeneidad
 - 3.2. Restricción de la autonomía financiera a la baja y modificación por ley ordinaria del bloque de la constitucionalidad
 - 3.3. Principios de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad
 - 3.4. La seguridad jurídica como límite a la retroactividad y la protección de la confianza legítima
 - 4. Medidas adoptadas por las comunidades autónomas
 - 5. Mecanismos para evitar o reducir la tributación
 - 6. Posibles vías de impugnación
 - 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Planteamiento

La Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad número 616/2023, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, avalando la validez constitucional del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF). Tras dicho pronunciamiento se han desestimado los recursos interpuestos por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia (Sentencias del TC 170/2023 y 171/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949 y NCJ066950–, respectivamente), la Asamblea de Madrid y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia (Sentencias del TC 189/2023 y 190/2023, de 12 de diciembre –NCJ066998 y NCJ067001–, respectivamente), con remisión a la doctrina fijada en la primera, salvo una adición respecto del principio de igualdad invocado por estas dos últimas entidades.

Dicho impuesto se introdujo a través de una enmienda de adición a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, presentada en el Congreso el 10 de noviembre de 2022 y publicada ocho días después. También se modificó la Ley del impuesto sobre el patrimonio (LIP) en relación con la tributación de personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, a las que también se les aplica el nuevo impuesto, añadiendo una disposición final nueva. Dicha proposición de ley, tramitada por el procedimiento de urgencia, fue aprobada por el Pleno del Congreso el 24 de noviembre de 2022 y, tras su paso por el Senado sin enmiendas, se convirtió en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, publicada en el BOE de 28 de diciembre y en vigor desde el día siguiente.

Los motivos de inconstitucionalidad aducidos y preceptos cuestionados en la Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), pueden resumirse en cuatro posibles infracciones: del derecho de representación política (art. 23.2), de la autonomía financiera de las comunidades autónomas y del bloque de la constitucionalidad en el régimen de cesión de tributos (arts. 156.1 y 157.3), de la capacidad económica y la no confiscatoriedad (art. 31.1) y del principio de seguridad jurídica (art. 9.3).

El pronunciamiento desestima todos los argumentos, pero cuenta con un voto particular de cuatro de los once magistrados que ocupa 52 de las 90 páginas de la sentencia, tal vez excesivamente largo en algunos puntos, pero que da cuenta de la trascendencia de la controversia enjuiciada¹. Dicho voto encierra cuestiones capitales del Estado de derecho cuyo cuestionamiento puede socavar valores esenciales de la Constitución, constituyendo la auténtica jurisprudencia del fallo, pero, como se ha dicho con acierto, en este caso, como en otros recientes, la verdadera jurisprudencia no es constitucional². Se analizan el ejercicio de las funciones parlamentarias, la autonomía financiera de las comunidades autónomas y los principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, seguridad jurídica, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional. Hay que tener en cuenta que este fallo podría amparar una ley que aprobara una tributación mínima en la imposición sobre las sucesiones y donaciones o en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, como ya ha propuesto un grupo parlamentario³.

De otro lado, quedan huecos en la argumentación del fallo que permitirían solicitar a los tribunales que planteen una cuestión de inconstitucionalidad por contravención del principio de protección de la confianza legítima, aunque con pocos visos de prosperar, o formular, como cuestión de legalidad ordinaria, que la vigencia debió producirse en 2023, al no preverse expresamente en la ley, sino en la orden ministerial que aprobó el modelo de declaración. Además, con toda seguridad, tendrá que pronunciarse el Tribunal de Luxemburgo sobre la posible vulneración de la seguridad jurídica y de los principios de no discriminación y de libre circulación de capitales en la Unión Europea, aunque se haya corregido parcialmente al ampliar, con carácter retroactivo, la exención de 700.000 euros a los no residentes, para no contravenir en este punto la normativa de la Unión Europea.

La respuesta mayoritaria de las comunidades autónomas que tenían el impuesto sobre el patrimonio (IP) bonificado o con tipos inferiores ha sido reinstaurarlo o incrementar los tipos de gravamen para que la recaudación no vaya a las arcas del Estado.

¹ Advierte, antes de la fundamentación del voto discrepante, que se ha enjuiciado «la vigencia misma del Estado democrático de Derecho», concretamente:

el respeto a los instrumentos y procedimientos relativos a la injerencia del Estado en la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al pleno ejercicio de la función representativa inherente al estatuto de los parlamentarios en el proceso de formación de la voluntad de las cámaras legislativas, y, en fin, a la confianza legítima de los ciudadanos en la que debe ser la esperable actuación de sus poderes públicos.

² Así lo afirmó Casado Ollero (2024).

³ Sumar propuso en la reunión de la Comisión de Hacienda en el Congreso del 25 de enero de 2024 a la vicepresidenta primera y ministra de Hacienda, María Jesús Montero, la creación de un impuesto nacional a las herencias y donaciones para armonizar la carga fiscal entre todas las regiones, siendo rechazada. Véase https://www.elconfidencial.com/espana/2024-01-26/montero-impuesto-herencias-diaz-enerva-baiones-pp_3818903/

Este estudio comienza con un análisis crítico de los recientes pronunciamientos del TC y el voto particular. A continuación, se recoge la actuación de las comunidades autónomas para no perder recaudación. Por último, se abordarán las posibles alternativas de los contribuyentes ante la quiebra de la legalidad que ha supuesto esta figura tributaria, bien mediante estrategias de planificación fiscal, bien mediante recurso cuando proceda.

2. Su equívoca denominación

El nombre elegido por el legislador para diferenciar cada figura tributaria es importante, pues permite comprender su finalidad e incide en su mayor o menor aceptación por los ciudadanos⁴.

El carácter temporal es discutible, tras el precedente de la Ley 50/1977, que creó el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, derogado por la Ley 19/1991, del IP, que, con una interrupción de 2008 a 2010⁵, se configuró con «carácter temporal» por el Real Decreto-Ley 13/2011, inicialmente para 2011 y 2012, hasta su conversión en definitivo por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2021. Dicha ley fue recurrida ante el TC admitiéndose a trámite el 20 de abril de 2021, y una hipotética –aunque improbable– declaración de inconstitucionalidad afectaría al ITSGF por la remisión prácticamente en bloque de su articulado a la LIP⁶. También es cuestionable su temporalidad por la cláusula de revisión que contiene la ley para evaluar su resultado y valorar su mantenimiento o supresión (apdo. 23). Pero, sobre todo, por su carácter excepcional y complementario del IP, pues, aparte de su finalidad armonizadora,

⁴ Por ejemplo, si su fin es mayoritariamente fiscal o extrafiscal, o se apoya en una circunstancia extraordinaria, aceptándose de mayor agrado por la ciudadanía los denominados «impuestos verdes», «temporales» o fundados en la «solidaridad» en beneficio de los más vulnerables.

Esta circunstancia ya fue estudiada por Amilcare Puviani (1972, p. 12), entendiendo por «ilusión financiera [...] una representación errónea de las riquezas pagadas o que deben pagarse a título de impuesto o de alguna de sus modalidades». La ilusión puede ser «placentera y optimista o dolorosa y pesimista» según el sentido en que se modifique el juicio valorativo sobre las ventajas obtenidas o que cabe esperar de los entes políticos y la suma de las prestaciones de ellos demandadas.

⁵ La Ley 4/2008, sin derogar, suprimió el deber de declarar y pagar este impuesto esos tres años.

⁶ N.º de asunto: 1798-2021, en relación con el artículo 66 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, que eleva el tipo de gravamen y lo convierte en indefinido. El recurrente considera que se ha podido vulnerar el artículo 31 de la Constitución española (CE) al introducir modificaciones en el IP. Véase https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_043/P%201798-2021.pdf

Debe señalarse que su transformación en impuesto permanente no se incluye en la habilitación pre-supuestaria de la disposición final segunda de la LIP, por lo que podría contravenir la prohibición del artículo 134.7 de la CE al modificarse un elemento esencial del tributo sin previsión previa por una ley tributaria sustantiva.

la exposición de motivos de la Ley 38/2022 lo justificó en exigir un mayor esfuerzo a quienes disponían de una mayor capacidad económica en aquel contexto «de crisis energética e inflación». Habiendo caído la inflación y disminuido el coste de la energía, carece de sentido su mantenimiento⁷.

Pese a ello, la disposición adicional quinta del Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, ha determinado su prórroga mientras no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, junto a los gravámenes a la banca y energéticas, «con el fin de que ambos sectores sigan contribuyendo a la justicia fiscal y al sostenimiento del Estado de bienestar». Y justifica su prórroga por razones de armonización y recaudación, para que «las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas no difieran sustancialmente» y se siga «exigiendo un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica»⁸.

Dado su bajo poder recaudatorio, al que luego se hará referencia, no parece una razón de peso su contribución a la justicia fiscal y al sostén del Estado de bienestar por su escaso efecto redistributivo. Como señaló el Informe Lagares en referencia al IP, su escasa recaudación, la obstaculización del ahorro y las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios más elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario⁹. Si lo que se pretendía era gravar realmente la capacidad económica, se debería haber modificado el régimen de exenciones.

En cuanto a la armonización y su prórroga en tanto no se modifique el sistema de financiación, pone de manifiesto la *ratio legis* de este impuesto: armonizar el IP limitando la competencia fiscal a la baja. En todo caso, su carácter excepcional y complementario no se compadece con una vigencia más allá de la situación extraordinaria que determinó su aplicación.

Respecto de la solidaridad, es un valor constitucional (arts. 2, 45, 138, 156 y 158 de la CE), predicable del conjunto del sistema tributario, pues los tributos responden al valor de solidaridad en cuanto promueven la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos, pero no puede erigirse en fundamento de una figura tributaria concreta. Además, cuando la exposición de motivos recalca como muestra de solidaridad «exigir [...] un mayor

⁷ Si su antecedente son las necesidades financieras excepcionales, tales necesidades no pueden existir indefinidamente o a largo plazo, como ha señalado el Tribunal Constitucional Federal alemán (BVerfGE, n.º 32, pp. 333 y ss.). Si la brecha financiera se convierte en permanente, debería sufragarse con un impuesto permanente, no con un gravamen complementario. Cfr. García Novoa (2023, p. 65).

⁸ Parágrafo VII de la exposición de motivos.

⁹ Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014, p. 10). <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Por ello, es muy discutible que el ITSGF sea una medida necesaria y proporcionada para alcanzar el objetivo de distribución más justa de la renta.

esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica» parece olvidar que es lo que ha ocurrido desde 1977 con los sucesivos impuestos que se han ido creando, muchos de ellos incidiendo en la progresividad (el ejemplo más reciente lo encontramos en el aumento del tipo marginal de la base imponible del ahorro en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– del 26 al 28 % en 2023, tras el aumento del gravamen máximo de la base general del 45 al 47 % y del tipo máximo en el IP del 2,5 al 3,5 % desde 2021). En sintonía con la solidaridad, el apartado 25 prevé la afectación de la recaudación para «financiar políticas de apoyo a los más vulnerables», en términos excesivamente ambiguos y de difícil control.

Al margen de esos dos caracteres, la ley lo denomina «impuesto [...] de las grandes fortunas». Sería más correcto el uso de la preposición «sobre» como indicativo de aquello que queda afectado por un impuesto o un gravamen, pues los impuestos recaen sobre materias imponibles (renta, patrimonio, consumo), como se aprecia en la terminología legal. La utilización por el legislador de la preposición «de» parece querer incidir en la condición posesiva de las grandes fortunas, a las que pertenecería este impuesto, llamado coloquialmente «impuesto a los ricos». De modo que, por el hecho de serlo, les correspondería y serían merecedores del mismo. Pero, sobre todo, hay que recalcar que las auténticas grandes fortunas quedan habitualmente extramuros del mismo, pues habrán creado un entramado societario con una actividad económica que les permitirá eludir el gravamen, como demuestran los datos de recaudación del IP¹⁰.

3. La Sentencia del TC 149/2023 y el extenso voto particular: análisis crítico

El Gobierno de la Comunidad de Madrid denuncia que su tramitación se ha llevado a cabo a través de una enmienda que no tenía que ver con este tributo; que incurre en fraude de ley, pues se crea para armonizar la tributación de patrimonio entre comunidades autónomas eludiendo el procedimiento previsto en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad; que vulnera la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas y los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional; que infringe los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y que atenta contra la seguridad jurídica con una retroactividad en grado medio, sin justificación, al incidir sobre

¹⁰ El 1 % de la población más acaudalada de España, aproximadamente 1.800 personas, registra un patrimonio de 19.014.460 euros, pero tributa en el IP a un tipo efectivo de tan solo el 0,03 %, una aportación de apenas 5.000 euros, una cifra muy inferior al 0,25 % que soportan de media los cerca de 180.000 altos contribuyentes que abonan cada año el tradicional tributo sobre la riqueza. Es decir, esas que tienen una riqueza media inicial de 19.019.731 euros, tras sus obligaciones fiscales. Ello se explica principalmente por las exenciones que prevé el impuesto. Véase <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-06-19/las-1800-mayores-fortunas-que-pagan-patrimonio-apenas-tributan-un-003.html>

situaciones preexistentes. En los cuatro recursos posteriores se planteó también la quiebra de la legítima confianza de los contribuyentes por su imprevisibilidad.

La Sentencia del TC 149/2023 (NCJ066927) los agrupa en cuatro supuestos que veremos en los siguientes puntos. Dentro de los principios de justicia tributaria se abordará también el principio de igualdad, cuestionado en los recursos de la Asamblea de Madrid y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia.

3.1. Procedimiento de aprobación mediante enmienda a una proposición de ley y relación mínima de homogeneidad

El impuesto se incorporó a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito mediante una enmienda de adición, la número 99, publicada el 18 de noviembre de 2022 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG)¹¹.

La forma de aprobación llama la atención por lo inédito de la misma: creación de un impuesto mediante una enmienda a una proposición de ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Todos los impuestos estatales, hasta la fecha, tuvieron su origen en proyectos de ley¹². La utilización de una proposición de ley permite eludir la consulta pública, la memoria de impacto normativo y el dictamen del Consejo de Estado, que hubieran sido preceptivos en la tramitación de un proyecto de ley con arreglo al artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y no admite enmiendas a la totalidad¹³. Sería conveniente analizar la posibilidad de un cambio normativo para que, al menos cuando la proposición de ley provenga del grupo parlamentario en el Gobierno, se exijan los mismos requisitos que a los proyectos de ley¹⁴.

La letrada de las Cortes Generales, el abogado del Estado y el propio fallo señalan que dichos informes no son exigibles en las proposiciones de ley, citando la Sentencia del TC 19/2023, de 22 de marzo (NCJ066552), FJ 3. Siendo esto cierto, viniendo del propio Gobierno,

¹¹ Expediente 122/000247, Congreso de los Diputados, 10 de noviembre de 2022. Ello obliga, también, a cambiar el título de la proposición de ley (enmienda 13). También se incorporan otras enmiendas modificando diversas normas tributarias, entre ellas, la LIP.

¹² Como recuerda Alonso González (2023, p. 28), los otros 22 impuestos estatales vigentes tuvieron su origen en proyectos de ley.

¹³ Artículo 126.5 del Reglamento del Congreso.

¹⁴ Favorable a que se apliquen los mismos requisitos en todo caso se ha postulado Ruiz Gallud, quien advierte que los autores de la proposición son diputados muchas veces de insuficiente preparación técnica y excesiva inclinación política, condicionando la bondad de la ley futura, al no venir el texto preparado ni filtrado por funcionarios cualificados ni por instituciones públicas expertas, como, en general, sí ocurre con los proyectos de ley (2023, p. 112).

lo razonable habría sido tramitarlo como proyecto de ley, de acuerdo con el artículo 88 de la CE, y mediante una nueva iniciativa legislativa, al tratarse de una materia distinta¹⁵.

Respecto de la conexión, aduce la letrada que parte del objetivo coincide (exigir un esfuerzo solidario por la inflación y la crisis energética), y también la naturaleza, al ser tanto el tributo como las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias parte del género de las prestaciones patrimoniales coactivas y de interés público.

Aprecia la sentencia en su FJ 2 la necesidad de homogeneidad y la flexibilidad en su concreción, al señalar que:

- No caben enmiendas al articulado ajenas a la materia de la iniciativa, esto es, que no guarden una conexión de homogeneidad mínima (Sentencia del TC 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 7).
- En el caso concreto de creación de nuevos tributos, la Sentencia del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), aclaró que la conexión no tiene que ser de identidad con las medidas previstas en el texto de la iniciativa, sino de afinidad (FJ 4 b).

Con base en ello, rechaza los dos motivos de impugnación:

- No cabe reprochar la utilización de una proposición de ley en vez de un proyecto del Ejecutivo. Además, la presentación de enmiendas no está sujeta a ninguna exigencia documental ni informe preceptivo.
- Sí presenta homogeneidad, pues también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios. Pone como ejemplo las Sentencias 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), y 59/2015, de 18 de marzo (NCJ059706), que avalaron la inclusión mediante sendas enmiendas a leyes con medidas tributarias del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) y del impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito (IDEC), respectivamente. Añade que, aunque los gravámenes energético y entidades de crédito no tienen naturaleza tributaria, lo determinante es que persiguen el mismo objetivo: coadyuvar al «pacto de rentas» y al «reparto del esfuerzo».

El voto particular se refiere en los FF. JJ. 1 y 3 a «una iniciativa sesgada» y a «la crisis del parlamentarismo democrático», con una acendrada crítica que se resume en los siguientes puntos:

¹⁵ Las proposiciones de ley requieren de otros agentes que las impulsen: Congreso, Senado o Asambleas legislativas de las comunidades autónomas, conforme al artículo 87 de la CE. Como observa Alonso González (2023, p. 31), no se puede dudar de que los tres impuestos provengan del Gobierno, y su anuncio lo hizo la propia ministra de Hacienda, como antes lo hiciera el presidente del Gobierno con los otros dos.

- El derecho de enmienda debe versar sobre la materia a la que se refiere el proyecto de ley (Sentencia del TC 23/1990, de 15 de febrero –NCJ067051–, FJ 5) sin que pueda «dar vida a una realidad nueva» (Sentencia del TC 119/2011, de 5 de julio –NCJ055329–, FJ 6), ni «alterar su objeto mediante las enmiendas al articulado, toda vez que esa función la cumple, precisamente, el ya superado trámite de enmiendas a la totalidad, que no puede ser reabierto» (Sentencia del TC 119/2011 –NCJ055329–, FJ 6).
- La enmienda que crea el tributo socava el principio de legalidad financiera en una materia, la tributaria, sometida a la garantía de «autoimposición» de la comunidad sobre sí misma, y donde la ley de presupuestos no puede crear tributos por «las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria (fundamentalmente en los trámites de enmienda y debate) por los reglamentos de las Cámaras» (Sentencia del TC 44/2015, de 5 de marzo –NCJ059623–, FJ 5 e).
- Debe tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto que se pretende enmendar, con una relación de subordinación no solo a la «materia» o sector material al que pertenece la iniciativa (conexión de homogeneidad), sino también al «objeto» del texto enmendado (conexión de congruencia) (Sentencias del TC 132/2013, de 5 de junio –NCJ058045–, FJ 3, y 120/2014, de 17 de julio –NCJ058635–, FJ 6).
- La finalidad de los gravámenes no tributarios no es solo recaudatoria, sino de «intervención del Estado en la economía», pues los sectores energético y crediticio, al incrementar en mayor medida sus beneficios por la subida de precios, pueden contribuir a reforzar el pacto de rentas (repartiendo el coste de la inflación entre los diferentes agentes económicos). El «objetivo real» del ITSGF era «armonizar el impuesto sobre el patrimonio», y su consecuencia, una recaudación para el Estado. Concluye que no se inscriben en el mismo sector material los de entidades de crédito/energía (arts. 149.1.11 y 25 de la CE) y el de hacienda general (art. 149.1.14 de la CE), no hay conexión entre un gravamen no tributario y otro tributario, y no hay relación entre una finalidad principal recaudatoria (fiscal), con un efecto accesorio intervencionista (extrafiscal), y otra meramente armonizadora (extrafiscal), con un efecto recaudatorio adicional (fiscal).
- Las Sentencias del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), y 59/2015, de 18 de marzo (NCJ059706), versaban sobre «medidas tributarias» y, en el caso del IDEC, se justificó la incorporación urgente por la posible incompatibilidad con la normativa comunitaria y se actuó en la forma establecida en el bloque de la constitucionalidad, adoptando las medidas de compensación recogidas en el artículo 6.2 de la Ley orgánica 8/1980, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA).
- La tramitación como enmienda de una nueva y diferente iniciativa legislativa ha violentado el respeto al pluralismo político.

¿Vulnera el pluralismo político? ¿Se ha alterado el objeto de la proposición de ley dando lugar a una realidad nueva? ¿Tiene un carácter subsidiario respecto del objeto y la materia regulados en el texto inicial? ¿Hay o no conexión entre un gravamen no tributario y otro tributario?

Comenzando por el final, cabría pensar que la inclusión de una medida impositiva en una ley sobre prestaciones patrimoniales públicas no tributarias implica incorporar un gravamen de distinta naturaleza y mayor entidad, a diferencia de lo que ocurrió en las sentencias citadas por el TC, donde la norma inicial sí contenía medidas tributarias¹⁶. Sin embargo, hay que atender a la verdadera naturaleza de las prestaciones¹⁷ y, en el caso de los gravámenes a la banca y a las energéticas, nos encontramos frente a auténticos tributos, al tratarse de prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público exigidas por la Administración del Estado conforme a la capacidad económica para financiar gastos públicos¹⁸. Su presupuesto de hecho pone de manifiesto la capacidad económica de los obligados a su pago; su aplicación y revisión se rige por los procedimientos tributarios y se ingresan en el Tesoro Público para financiar el gasto público, sin una afectación concreta, que es lo que caracteriza a las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, cuya finalidad, según reiterada jurisprudencia, «no es la de financiar "todos" los gastos públicos» (véase, por todas, la Sentencia del TC 63/2019, de 9 de mayo –NCJ064062–). En consecuencia, podría apreciarse una conexión al tratarse de auténticos impuestos, como lo es también el ITSGF.

Pero también hay que valorar el carácter subsidiario o incidental respecto del texto que se pretende enmendar que debe tener toda enmienda parcial (Sentencia del TC 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 7). Ello requiere analizar la entidad de la alteración propuesta y verificar si hay una innovación del ordenamiento tributario que altere «sensiblemente la posición de los ciudadanos frente a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado» por su entidad cualitativa o cuantitativa, como advirtió la Sentencia del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), FJ 4 b)¹⁹. En esta sentencia –citada por el fallo en apoyo de su postura–, el tribunal enjuiciaba la introducción por la Ley 24/2001 de medidas fiscales, administrativas y del orden social de tres tributos por una

¹⁶ Concretamente, eran la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la economía.

¹⁷ Como advirtió la Sentencia del TC 63/2019, de 9 de mayo (NCJ064062), FJ 4: «Las categorías legales, tributarias o de otro tipo, tienen cada una la naturaleza que derive de su configuración y régimen jurídico, sin que este Tribunal deba verse vinculado por el *nomen iuris* utilizado por el legislador».

¹⁸ Se trata propiamente de un impuesto, dado que su presupuesto de hecho está constituido por hechos que ponen de relieve la capacidad económica (art. 2.2 c) de la Ley general tributaria –LGT–; se gestiona como un tributo; se revisa como un tributo; se ingresa en el Tesoro Público (art. 2.10 de la proposición de ley) y su objeto es financiar el gasto público. Véase el informe del Instituto de Estudios Económicos dirigido por Martín Queralt (2022, pp. 17 y ss.).

¹⁹ Con cita, entre otras, de las Sentencias del TC 119/2011, de 5 de julio –NCJ055329–, FJ 6; y 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 7. Sobre estas sentencias del TC, véase Santaolalla López (2011, p. 174).

enmienda en el Senado (el IVMDH, la tasa portuaria de seguridad al pasaje y la tasa de seguridad del transporte ferroviario de viajero), resolviendo que su escasa entidad relativizaba las exigencias de homogeneidad, «pues por mucho que una de ellas configure formalmente un nuevo impuesto, no deja de ser una modalidad del existente impuesto especial sobre hidrocarburos de cuya normativa participa»²⁰. Pero, en el caso de estudio, nada tiene que ver el nuevo impuesto con los inicialmente incluidos, hasta el punto de que hubo que cambiar el título de la proposición de ley, añadiéndolo al mismo, y la medida es cuantitativamente relevante para los contribuyentes en Andalucía y Madrid, para quienes aumenta el 100 % la tributación. Además, la subordinación debe referirse tanto al objeto como a la materia.

Atendiendo al objeto, los gravámenes a la banca y a las energéticas perseguían una finalidad eminentemente recaudatoria y secundaria de intervención del Estado en la economía, mientras que la del ITSGF es preponderantemente armonizadora, con una pequeña recaudación en lo que exceda de la cuota del IP fijada por las comunidades autónomas (recuérdese que de la cuota del ITSGF se resta la del IP y ya se había intentado antes su aprobación argumentando la disparidad de gravámenes entre comunidades autónomas).

El argumento del voto mayoritario de que «sí presenta homogeneidad suficiente [...] dado que también se encamina a incrementar los ingresos públicos en un contexto de crisis energética y de precios» (Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre –NCJ066927–, FJ 2 C b) cae por su base al restarse de su cuota la del IP, por lo que de la recaudación total se restará lo abonado por el IP, a lo que se añade que se mantienen las mismas exenciones que en el IP, que lo merman considerablemente, habida cuenta de que una parte importante de los altos patrimonios están afectos a una actividad económica²¹. Y si la finalidad principal era la recaudatoria, carece de sentido que, inicialmente, se previera su entrada en vigor en 2023, pues los ingresos no se percibirían hasta mediados de 2024.

De otro lado, los patrimonios más elevados pueden deslocalizarse a países con regímenes beneficiosos para rentas de fuente extranjera –vigentes en Portugal, Italia o Grecia– o,

²⁰ Observa Utande San Juan (2023, p. 4) que la falta de suficiente homogeneidad de una enmienda con el texto al que se incorpora solo ha sido apreciada en la Sentencia del TC 119/2011, de 5 de julio, por la modificación del Código Penal mediante una enmienda al proyecto de ley orgánica complementaria de la ley de arbitraje. Se estimó el recurso al apreciar una infracción de la legalidad parlamentaria, pero con efectos únicamente declarativos y manteniendo incólume la modificación normativa.

Recuerda también que recientemente se ha dictado el Auto del TC 177/2022, de 19 de diciembre (NCJ066421), que ha abordado, en fase de medidas «cautelarísimas», la conexión de homogeneidad de una enmienda a una proposición de ley orgánica de modificación del Código Penal por la que se modificaban sendos preceptos de la Ley orgánica del Poder Judicial y la Ley orgánica del Tribunal Constitucional.

²¹ La exención más relevante es la relativa a elementos afectos a actividades económicas y participaciones en entidades, pero también pueden ser aplicables las que operan sobre bienes integrantes del patrimonio histórico del Estado o de las comunidades autónomas, objetos de arte y antigüedades, bienes de este tipo cedidos por sus propietarios en depósito permanente por más de tres años, etc.

incluso, dentro de España si el gravamen fuera menor en los territorios forales. Finalmente, puede constituir un obstáculo a la inversión extranjera y de grandes patrimonios procedentes de América Latina en España. La ausencia de nuevas inversiones y la deslocalización de los patrimonios generará la pérdida de ingresos de otros tributos que dejarían de pagar sus titulares con mucha más recaudación (sobre la renta –IRPF– o el consumo y circulación de bienes –IVA e ITP–), afectando negativamente al ahorro y a la actividad económica.

En cuanto a la materia, como aprecia el voto particular, no se inscriben en el mismo sector material el sistema monetario de entidades de crédito y energético frente al de hacienda general, en el que se inscribirían las personas físicas titulares de lo que la ley denomina «grandes fortunas». Prueba de ello es que la proposición de ley no se presentó en la Mesa de la Comisión de Hacienda y Función Pública, sino en la Comisión de Asuntos Económicos y Transformación Digital, aunque debiera haberse hecho en la primera por el carácter tributario de los gravámenes a la banca y a las energéticas.

Por último, como advierte el recurso del Consejo de Gobierno de la Región de Murcia, no estamos ante una ley de contenido heterogéneo, sino ante una proposición que nace con un contenido definido y determinado al que suma, posteriormente, un nuevo IP. El objetivo inicial era crear dos gravámenes transitorios a cargo de las empresas de los sectores energético y crediticio como contribución al «pacto de rentas» y en compensación a los beneficios extraordinarios por el aumento del precio de la energía y de los tipos de interés en el sector bancario (Sentencia del TC 190/2023, de 12 de diciembre –NCJ067001–, antecedente 1 b).

Cabe, en consecuencia, afirmar que, a diferencia de lo que ocurrió en las Sentencias del TC 209/2012, de 14 de noviembre (NCJ059463), y 59/2015, de 18 de marzo (NCJ059706), la enmienda que incorpora el nuevo impuesto introduce contenido heterogéneo con una materia y un objeto distintos a los de la ley, dando lugar a una realidad nueva, provocando una incongruencia material entre la enmienda y el texto principal con consecuencias negativas en el plano parlamentario y en el propio sistema constitucional.

Por último, el pluralismo político padece en cuanto se hurta la posibilidad de un debate parlamentario; muestra de ello es que la celeridad en su aprobación para aplicarlo en 2022, sin posibilidad de admitir enmiendas que lo mejoraran, motivó un error en la fijación del límite conjunto cifrado en el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF, al operar sobre «la cuota íntegra de este impuesto», junto a las cuotas del IP y del IRPF, en lugar de la efectivamente satisfecha en el IP, en contra de la finalidad de la norma en aquellas comunidades con bonificación y mermando la recaudación al sumarse la cuota íntegra para alcanzar el límite, en lugar de la bonificada. También ha provocado la indeterminación de los supuestos de no sujeción y exención, lo que podría suponer elevar el umbral de tributación hasta 6.700.000 euros o 7 millones con la exención por vivienda habitual²².

²² El hecho imponible lo constituye la «titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros» (apdo. 3), por lo que cabría inferir la no sujeción hasta

3.2. Restricción de la autonomía financiera a la baja y modificación por ley ordinaria del bloque de la constitucionalidad

Continúa la sentencia analizando la alegada vulneración de los artículos 156.1 y 157.3 de la CE.

El artículo 156.1 de la CE garantiza a las comunidades autónomas «la autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». Y un pilar estructural de esa financiación son los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, cuya modificación requiere del previo acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), con la consiguiente modificación de la LOFCA, del estatuto de autonomía, de la ley general de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, de la ley específica de cesión de tributos del Estado a cada comunidad autónoma (previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta) y de la ley autonómica que trasponga el alcance de la nueva cesión acordada a su ámbito territorial.

El letrado de la Comunidad de Madrid argumenta que no se cumple con dicho procedimiento y se vulneran los principios de autonomía financiera (vinculada a la autonomía política), corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad institucional, derivados del artículo 156.1 de la CE, y se infringe el artículo 157.3 de la CE, que exige una ley orgánica para aprobar las normas que resuelvan conflictos entre el Estado y las comunidades autónomas. Añade que el nuevo gravamen impide el desarrollo por la Comunidad de Madrid de su política de atracción de inversión y de generación de riqueza, que se ve seriamente comprometida.

La letrada de las Cortes Generales y el abogado del Estado aducen que deja intactas las competencias autonómicas y la autonomía financiera y tampoco modifica el régimen de cesión, no vulnerándose ninguno de estos principios.

El FJ 3 de la sentencia realiza las siguientes consideraciones:

- La autonomía tributaria se conecta, como parte de la autonomía financiera, con el principio de «corresponsabilidad fiscal», en virtud del cual las comunidades autónomas deben poder «generar un sistema propio de recursos como fuente principal

dicho importe. Y dado que el primer tramo de la escala –hasta 3 millones de euros de base liquidable– opera con un tipo del 0% (apdo. 11), podría interpretarse que el mínimo total no sometido a imposición es de 6 millones de euros, a los que se sumarían los 700.000 euros de mínimo exento y 300.000 euros por vivienda habitual. Compartimos las apreciaciones hechas por Javier Seijo en la AEDAF el 30 de noviembre de 2022 en esta orientación. No obstante, el párrafo V de la exposición de motivos advierte que grava los patrimonios superiores a 3 millones de euros, lo que permite colegir que la exención general se limita a esa cifra.

de los ingresos de Derecho público» (Sentencias del TC 289/2000, de 30 de noviembre –NFJ010001–, FJ 3, y 53/2014, de 10 de abril –NCJ058422–, FJ 3 a).

- Para cuantificar el ITSGF se deduce la cuota satisfecha por el IP, que funciona como «pago a cuenta», por lo que los titulares de patrimonios que excedan de 3 millones de euros solo contribuirán por el nuevo impuesto cuando la comunidad autónoma en la que residan haya ejercido a la baja sus competencias normativas en el IP.
- Por tanto, no supone una merma de los ingresos autonómicos y deja intactas las competencias normativas reconocidas en el régimen de cesión del IP (el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones), por lo que se descarta la vulneración de la corresponsabilidad fiscal.
- En cuanto al fin extrafiscal de atraer riqueza e inversión, las comunidades autónomas solo pueden perseguirlo dentro de sus competencias, entre las que no se encuentra bloquear la potestad originaria del Estado para establecer tributos (art. 133.1 de la CE) y su competencia exclusiva en materia de «hacienda general» (art. 149.1.14 de la CE). La autonomía financiera de la Comunidad de Madrid, que reduce a cero la tributación del IP en su territorio, no impide a las Cortes Generales establecer un ITSGF con un objetivo recaudatorio y armonizador, pues los residentes en la Comunidad de Madrid también están sujetos a la potestad tributaria del Estado.
- Ello se confirma con la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541), sobre el IDEC, donde se declaró la competencia del Estado para establecer un tributo armonizador de esa materia imponible. Si, como reconocimos en la Sentencia TC 26/2015, el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos, con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal.
- No se vulnera la coordinación, pues ya la citada Sentencia del TC 26/2015 amparó la creación de un tributo estatal con fines armonizadores, y tampoco la lealtad institucional, pues no genera ninguna pérdida recaudatoria para las comunidades autónomas.
- Por último, no se vulnera la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la CE²³, pues el nuevo impuesto no se crea en aplicación de la LOFCA, sino en ejercicio de las competencias del Estado ex artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE, las cuales no deben instrumentarse mediante ley orgánica. Tampoco se minoran los ingresos, por lo que no es precisa ninguna fórmula de colaboración financiera. Y como no se ha cuestionado la competencia de las comunidades autónomas para bonificar íntegramente el IP, no hay conflicto que resolver.

²³ Según el cual:

Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

El FJ 2 del voto particular se sintetiza en estos aspectos:

- Lo que se alegaba en la demanda no era la falta de competencia del Estado para armonizar la imposición patrimonial, sino el cauce utilizado para su «recentralización» en un «fraude de ley», al margen del bloque de la constitucionalidad y por vía de ley ordinaria y no orgánica. La cesión no es irrevocable, pero, para que la recentralización de las competencias delegadas sea compatible con la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, debe concurrir un fin legítimo (derivado del art. 157.3 de la CE o de la LOFCA) y adoptarse en el órgano de coordinación del Estado y las comunidades autónomas en materia fiscal y financiera (CPFF).
- El principio de corresponsabilidad fiscal se instrumentó no tanto a través del fomento de los «tributos propios» como «por la vía de la cesión de determinados tributos estatales», atribuyendo a las comunidades autónomas algunas competencias normativas sobre los mismos para que pudiesen decidir «la composición y el volumen de ingresos de que disponen» (Sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio –NCJ064910–, FJ 4 c). Actualmente, «los tributos cedidos tienen una importancia central» y las competencias normativas permiten «un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera» (Sentencia del TC 204/2011, de 15 de diciembre –NCJ056070–, FJ 8).
- La restricción del poder de decisión autonómico sobre los tributos cedidos, en cuanto implica una «interferencia directa» del Estado en su autonomía política, debe desplegarse conforme al orden competencial articulado en la Constitución: adoptando la decisión en el seno del órgano multilateral de coordinación (CPFF) para luego materializarla en la regulación orgánica (la LOFCA), las normas estatutarias, la ley marco de cesión (actualmente, Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía –en adelante ley de cesión–), la «ley específica» que determine «el alcance y condiciones» de la cesión, previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta Estado-comunidad autónoma, y la ley autonómica de concreción (Sentencias del TC 41/2016, de 3 de marzo –NCJ061045–, FJ 16, y 33/2019, de 14 de marzo –NCJ063945–, FJ 3). El ejercicio de la actividad financiera del Estado (central y autonómico) debe desplegarse conforme al orden competencial articulado en la Constitución, sin «desconocer, desplazar o limitar» las competencias materiales autonómicas (Sentencias del TC 13/1992, de 6 de febrero –NSJ000657–, FJ 2, y 68/1996, de 18 de abril –NFJ004422–, FJ 2).
- Los tributos cedidos pueden utilizarse para la consecución de fines extrafiscales como instrumentos de política económica²⁴. Lo importante es que la medida tenga

²⁴ Ello deriva del principio de autonomía política, pues los artículos 1, 9.2, 14, 31.1, 38, 139, 149.1.1 y 149.1.13 de la CE no exigen un tratamiento jurídico uniforme en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía (Sentencias del TC 150/2005 –NSJ018318–, FJ 4, y 132/2019 –NCJ064424–, FJ 6).

una justificación razonable y sea proporcionada (Sentencia del TC 100/2012, de 8 de mayo –NCJ056954–, FJ 4).

- La finalidad última del impuesto controvertido es recuperar la tributación patrimonial plena en el territorio de las comunidades autónomas que han ejercido legítimamente sus competencias en materia del IP, convirtiéndolo en un «pago a cuenta» del ITSGF.
- La sentencia abona su conclusión recurriendo a la doctrina de la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541), pero «ha olvidado» que:
 - El IDEC era un «tributo propio» de algunas comunidades autónomas (no un «tributo cedido»), siendo el régimen normativo de unos y los otros absolutamente distinto (el art. 6.2 de la LOFCA permite al Estado «absorber» la materia imponible «ocupada» por las comunidades autónomas).
 - «Los tributos propios no forman parte del sistema de financiación» (apdo. 4.4.9 del Acuerdo 6/2009 del CPFF), mientras que los «tributos cedidos» son un elemento estructural del mismo.
 - La armonización de los tributos propios puede articularse a través de cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales hubiesen apreciado esa necesidad (art. 150.3 de la CE), no como en los «tributos cedidos», que, por su carácter estructural del sistema de financiación, tienen previsto un sistema multilateral de modificación.
 - El instrumento seleccionado en el caso del IDEC tenía perfecto encaje en el reparto competencial sobre la materia («tributos propios»), circunstancia esta que no concurre con el ITSGF.
- Aunque la Ley 38/2022 no incida «directa» y «formalmente» en el IP, a través del artificio articulado con la creación del ITSGF se ha afectado «directamente» a la autonomía política de las comunidades autónomas al impedir usar un tributo como un instrumento al servicio de la consecución de sus propias políticas sectoriales, y a la autonomía financiera, pues, si mantienen su bonificación, la recaudación queda en poder del Estado, sustrayéndoles así de forma absolutamente torticera un recurso propio del sistema de financiación.

La clave de bóveda de este apartado se sustancia en la autonomía política y financiera de las comunidades autónomas, que se ha visto laminada al impedir, de facto, la bonificación del IP cuya competencia normativa detentaban desde el 1 de enero de 2002²⁵.

²⁵ Por el artículo 39.1 c) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, derogada por la ley de cesión de 2009, que recoge la asunción de

La autonomía política permite utilizar los tributos como mecanismos de la política económica del Gobierno y cumplir con la finalidad extrafiscal de atraer riqueza e inversión (Comunidad de Madrid), fomentar la actividad económica y la creación de empleo (Comunidad de Andalucía) o incentivar el mantenimiento del patrimonio y favorecer las inversiones estratégicas (Comunidad de Galicia)²⁶. Respecto de la finalidad extrafiscal, el fallo se limita a señalar que las comunidades autónomas solo pueden perseguirlo dentro de sus competencias, entre las que no se encuentra bloquear la potestad originaria del Estado para establecer tributos y su competencia exclusiva en materia de «hacienda general». Sin embargo, como señala el voto particular, lo que se alega en la demanda no es la falta de competencia del Estado, sino la vía fraudulenta utilizada. Nadie discute la potestad tributaria y armonizadora del Estado, pero en el marco de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas debe seguirse el procedimiento previsto en el bloque de la constitucionalidad.

La autonomía financiera, por su parte, determina las vías de financiación, ejerciendo la corresponsabilidad fiscal al alza o a la baja. La vigente ley de cesión refuerza los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal mediante el incremento de las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos para «que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen» (exposición de motivos, parágrafo II). Su precedente, la Ley 21/2001, que crea las competencias normativas en el IP, señala en su exposición de motivos que la «principal novedad consiste en que las Comunidades Autónomas pueden regular la tarifa del mismo sin ningún condicionante, y, además, pueden crear deducciones y bonificaciones en aquél» (parágrafo III). En palabras del TC, la autonomía financiera «exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas» (por todas, Sentencias del TC 289/2000, de 30 de noviembre –NFJ010001–, FJ 3, y 53/2014, de 10 de abril –NCJ058422–, FJ 3 a). Más recientemente, la Sentencia del TC 65/2020, de 18 de junio (NCJ064910), aprecia que:

En la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia capital como recurso de las haciendas que, además de garantizar determinados rendimientos a estos entes territoriales, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas (FJ 4).

competencias normativas por las comunidades autónomas sobre deducciones y bonificaciones de la cuota en el artículo 47.1 c).

²⁶ El Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre, que aprobó la bonificación del 100 % sobre la cuota positiva del IP en Andalucía, precisaba que se introducía con el objetivo de atraer «más talento con capacidad inversora y con ello el fomento de la actividad económica andaluza y la creación de empleo» (apdo. III del preámbulo). En Galicia, la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, aumenta la bonificación del 25 % al 50 % de la cuota con el objetivo de «incentivar el mantenimiento del patrimonio, de no penalizar el ahorro y de favorecer las inversiones estratégicas en Galicia».

Y la Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo –NFJ000269– (como también las Sentencias del TC 135/2019, de 25 de noviembre –NCJ064440–, FJ 6, y 125/2021, de 3 de junio –NCJ065604–, FJ 5), advirtió que los artículos 9.2, 14, 139 y 149.1.1.º de la CE «no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía» (FJ 10). A nuestro juicio, con el ITSGF se establece un condicionante que limita las bonificaciones aprobadas en un tributo cedido de capital importancia en las haciendas autonómicas.

Ruiz Almendral (2022, p. 169) entiende que no parece haber fundamento para afirmar que este impuesto «haya supuesto una alteración ni siquiera de las condiciones de la cesión del IP, por mucho que ese fuera el objetivo e incluso el efecto». Por su parte, Utande San Juan (2023, p. 9) sostiene que la opción seguida «no ha sido alterar las competencias autonómicas sobre el IP cedido, sino crear un impuesto estatal en el mismo espacio fiscal». El voto de la mayoría recalca que el ITSGF no supone una merma de los ingresos autonómicos y deja intactas las competencias normativas reconocidas en el régimen de cesión del IP, descartando la vulneración del principio de corresponsabilidad.

En nuestra opinión, aunque no se alteran las competencias autonómicas, la reforma coarcta la autonomía financiera de las comunidades autónomas de régimen común, pues impide minorar el gravamen sobre el patrimonio a los ciudadanos que residan o tengan propiedades en su territorio, al tiempo que constriñe a algunas comunidades autónomas a incrementarlo para no perder recaudación. Como observa el voto particular, no incide «directa y formalmente» en el IP, pero afecta directamente a la autonomía política. Respecto de los ingresos, es cierto que no supone una merma de lo recaudado por el IP, pero sí incidirá en la riqueza, el empleo y la inversión, que se verán disminuidos con ocasión del nuevo gravamen. Habría que ver las cifras globales, por la desinversión y pérdida de empleo y riqueza que supone su implantación. Según las estimaciones del Gobierno de la Comunidad de Madrid, ello puede implicar que dejen de llegar más de 1.200 millones de inversión extranjera al año, además de ocasionar la pérdida de 13.000 contribuyentes y 5.000 millones de ingresos²⁷. Con toda seguridad, si no se modifica la normativa autonómica en las que lo tenían bonificado, se perderá recaudación en ese territorio.

Añade el fallo que la demanda no identifica qué concreta competencia autonómica sobre el IP ha quedado alterada, limitándose a argumentar que con el nuevo impuesto se «fuerza» a tributar a los contribuyentes que realicen su hecho imponible. Claramente se ha restringido la competencia normativa que permite la bonificación del impuesto, aunque el letrado de la Comunidad de Madrid no lo diga de forma expresa, pero sí lo hizo el letrado de la Junta de Andalucía y tampoco hubo respuesta. Aduce este letrado que el ITSGF se

²⁷ Véase <https://www.comunidad.madrid/noticias/2023/02/01/comunidad-madrid-recurre-tc-nuevo-impuesto-solidaridad-gobierno-central-invasion-competencias>

introdujo «con la intención de neutralizar las bonificaciones introducidas» por algunas comunidades autónomas, pues, si las mantienen, será el Estado el que reciba los ingresos, mientras que, «si las suprimen podrán, por lo menos, recibir esos ingresos» (Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949–, FJ 2 a). La segunda sentencia no da respuesta expresa a esta alegación, limitándose a reiterar que el nuevo impuesto deja intactas las competencias normativas reconocidas en el régimen de cesión del IP y que «el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones aplicables a los contribuyentes con residencia habitual en una comunidad autónoma seguirán siendo, única y exclusivamente, los que ella decida» (Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949–, FJ 2 c). Como se ha dicho, esa capacidad de decisión ha quedado eliminada. No hay libertad de elección desde el punto y hora en que lo bonificado por cada comunidad autónoma será recaudado por el Estado a través del ITSGF.

Si analizamos la secuencia de hechos, vemos que el anuncio del impuesto se hizo pocos días después de que se aprobara por la Comunidad Autónoma de Andalucía la bonificación del 100 % de la cuota del IP mediante el Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre. Se restringe la autonomía financiera a la baja, al impedir la bonificación del impuesto por la vía de hecho. La prueba es que todas las comunidades autónomas de régimen común que habían bonificado el impuesto o tenían unos tipos de gravamen inferiores a los del ITSGF se han visto forzadas a modificar su normativa restringiendo la bonificación o elevando las alícuotas.

Advierte el voto mayoritario que:

La cesión a las comunidades autónomas de la recaudación y de determinadas competencias normativas sobre el impuesto sobre el patrimonio regulado en dicha ley no priva al Estado de la potestad de establecer otros impuestos sobre el patrimonio, como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Y añade que el ITSGF no armoniza un impuesto propio autonómico, sino «la fiscalidad del patrimonio, que es un espacio fiscal del Estado, desde la aprobación de la Ley 50/1977». Es cierto que la titularidad del IP pertenece al Estado, pero, una vez que se han cedido competencias normativas conforme al bloque de la constitucionalidad, cualquier medida que las afecte deberá aprobarse con el mismo procedimiento, y la creación del ITSGF incide en la competencia fiscal a la baja –limitando la posibilidad de establecer bonificaciones– y en la finalidad extrafiscal de atracción de riqueza, empleo e inversión. De acuerdo con el voto particular, el propio legislador que ha seguido un procedimiento singular para la cesión no puede revertirla soslayando los instrumentos constitucional y legalmente previstos, pues también está sujeto, como todos los poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 de la CE).

Para justificar el nuevo impuesto y su finalidad armonizadora, se utiliza el precedente admitido en la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541), referente al IDEC. Aprobado en 2001 en Extremadura y declarado constitucional en 2012, rápidamente se aprobó

dicho impuesto en el ámbito estatal por la Ley 16/2012 con un tipo cero, posteriormente incrementado mínimamente, para impedir a las comunidades autónomas su regulación (lo habían aprobado ya Extremadura, Andalucía y Canarias)²⁸. En esta sentencia, el TC aprecia, en primer lugar, su finalidad extrafiscal de armonizar la sujeción a gravamen de la imposición sobre los depósitos en entidades de crédito (FJ 4 a). A continuación, afirma que los títulos competenciales de los artículos 133.1 y 149.1.13 y 14 de la CE amparan su creación (FJ 4 b). Y tercero, que no se invade el ámbito reservado a la ley orgánica por parte del artículo 157.3 de la CE, pues se establece un impuesto estatal que grava un hecho imponible sujeto ya a imposición por algunas comunidades autónomas, poniéndose en marcha los mecanismos de coordinación y compensación previstos en el artículo 6.2 de la LOFCA (FJ 5).

Debe recalcar que el IDEC era un tributo propio y el Estado tenía un título competencial en el artículo 6.2 de la LOFCA, que impide a las comunidades autónomas establecer tributos sobre hechos imposables gravados por el Estado. Este tipo de tributos, como recuerda el voto particular, no forman parte del sistema de financiación y su armonización puede realizarse mediante cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales aprecien esa necesidad (art. 150.3 de la CE), en cambio, los «tributos cedidos» tienen previsto un sistema multilateral de modificación por su carácter estructural del sistema de financiación. Con la aprobación del ITSGF no se ocupa una materia gravable por las comunidades autónomas, sino un hecho imponible ya ocupado por el Estado a través del IP, sobre el que aquellas tienen competencias normativas que se ven parcialmente afectadas por el nuevo impuesto. Como advierte García Novoa (2023, p. 59), lo que pretende el ITSGF es «armonizar en el sentido de limitar unas competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas»²⁹. La duda es si puede hacerse al margen de la LOFCA en ambos casos. A este respecto, es clarificador el voto particular de cinco de los doce magistrados a la Sentencia del TC 26/2015, de 19 de febrero (NFJ057541). Plantean que la creación de un impuesto estatal «cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico no responde a un fin material constitucionalmente legítimo» y que «la consecución del objetivo de resolver conflictos o establecer formas de colaboración financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas debe hacerse mediante ley orgánica». Según este criterio, cuando se usa la potestad tributaria estatal con una pretendida

²⁸ Este impuesto y la batalla planteada en 2012 con las tramitaciones parlamentarias de este impuesto en sede autonómica para obtener la compensación y estatal para impedir su aplicación ponen de manifiesto el deficiente sistema de reparto de competencias entre las comunidades autónomas y el Estado y su injusto sistema de compensación. También lo aprobaron Asturias, Cataluña y Valencia, pero el Estado recurrió ante el TC y no fueron resarcidas, si bien posteriormente el Real Decreto-Ley 8/2014 modificó el sistema de compensación, distribuyendo la recaudación obtenida a las comunidades autónomas en función de donde radiquen la sede central o las sucursales de los contribuyentes en las que se mantengan los fondos de terceros gravados. Cfr. Platero Alcón (2016).

²⁹ Señala este autor que no se entiende su finalidad recaudatoria cuando el Estado podía haber incrementado el IP, y un impuesto no puede crearse con el fin de armonizar, incidiendo en materia reservada a la LOFCA, que es parte del bloque de la constitucionalidad (2023, p. 60).

finalidad armonizadora, no se pueden vaciar las competencias financieras de las comunidades autónomas ni invadir la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la CE³⁰. En nuestra opinión, también el ITSGF ha mermado las competencias financieras de las comunidades autónomas y ha invadido dicha reserva, no respondiendo, tampoco, su armonización a un fin material constitucionalmente legítimo.

Frente al argumento de la mayoría de que no se vulnera la reserva de ley orgánica porque el nuevo tributo no se crea en aplicación la LOFCA, cabe recordar que, de acuerdo con el artículo 157.3 de la CE, este impuesto incide en «el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1», relativas a los recursos de las comunidades autónomas, entre los que están los «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado». La materia regulada en la proposición de ley entra de lleno en las competencias normativas de las comunidades autónomas al afectar a un impuesto totalmente cedido. Advierte la exposición de motivos su finalidad armonizadora para «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas», tributando cada contribuyente por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su comunidad autónoma. Y se consigue restando de la cuota del ITSGF la cuota satisfecha por el IP. Se crea, por tanto, un impuesto con una estructura sustancialmente idéntica a la del IP como reacción del legislador al ejercicio de sus competencias normativas por las comunidades autónomas. Siendo el ITSGF complementario del IP y constituyendo este un pago a cuenta de aquel se pone de manifiesto su íntima relación.

A mayor abundamiento, el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* de 2022 previó cuatro posibles escenarios de reforma del marco de cesión de potestades normativas en este impuesto, partiendo de la formulada por la Comunidad Autónoma de Cataluña con un impuesto mínimo por una ley estatal –que es la que se ha adoptado–, hasta unas horquillas sobre el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones, lo que permitiría subir o bajar la tributación dentro de unos parámetros. Pero acto seguido advierte claramente que «las cuatro opciones afectan a la autonomía financiera de las comunidades autónomas de régimen común respecto a la situación actual», al impedir «eliminar de facto la tributación por el impuesto sobre el patrimonio»³¹.

³⁰ Arguye dicho voto que la potestad del artículo 6.2 de la LOFCA «solo cabe entenderla como constitucionalmente legítima si se ejerce en su dimensión positiva –gravar hechos imponible gravados por las comunidades autónomas o susceptibles de ser gravados– pero no negativa –inhabilitar materialmente un hecho imponible gravado por una comunidad autónoma–».

³¹ El comité se decantó por una opción intermedia, con un tope máximo de elevación del mínimo exento, un mínimo para la reducción de la tarifa y otro máximo a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra. Cfr. Comité de Personas Expertas (2022, p. 723). Recuerda también que las propuestas de este comité, si fueran atendidas por el Gobierno, «deberían plantearse en los correspondientes órganos de coordinación con las comunidades autónomas de régimen común» (p. 711) y que la revisión del alcance de las competencias normativas debe salvaguardar la corresponsabilidad fiscal (p. 719), lo que no se ha hecho con la Ley 38/2022.

Ello implica una intromisión en las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en el IP –al limitar la minoración de este impuesto ante la amenaza de la pérdida de recaudación– reguladas en los artículos 19.2 b) de la LOFCA y 47 de la ley de cesión, que les otorga la determinación de las bonificaciones.

Además, esta restricción requeriría un proceso de negociación entre el Estado y las comunidades autónomas en el seno del CPFF y luego, de acuerdo con dichos ejes básicos, su aprobación por la Comisión Mixta de Transferencias Administración del Estado-comunidad autónoma (como se hizo en el País Vasco y en Navarra) determinando el alcance y las condiciones de la cesión de tributos a cada comunidad autónoma. Ello debería recogerse en una ley específica de cesión, modificando el estatuto de autonomía, como determina el artículo 10.2 de la LOFCA. Estas leyes específicas de cada comunidad autónoma, junto con la LOFCA y la ley de cesión, a la que deben remitirse, forman parte del bloque de la constitucionalidad ex artículo 28 de la Ley orgánica del Tribunal Constitucional al delimitar competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos (Sentencia del TC 161/2012, de 20 de septiembre –NCJ057400–, FJ 2 c). En suma, se ha afectado a la autonomía financiera por una ley ordinaria sin el necesario consenso que precisaría una reforma de la LOFCA y de la ley de cesión en los términos expuestos.

3.3. Principios de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad

La demanda de la Comunidad de Madrid alega la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Los recursos de la Junta de Andalucía y de la Xunta de Galicia no la incluían, mientras que los de la Asamblea de Madrid y la Región de Murcia denuncian la quiebra del principio de igualdad junto al de capacidad económica. El voto particular no se ha manifestado en contra de la posición mayoritaria respecto de estos principios.

Comenzando por los primeros, aduce el letrado de la Comunidad de Madrid que, en la generalidad de las situaciones, el impuesto se exige sobre un crecimiento del patrimonio ficticio y muy superior al que cabe reclamar a un inversor medio, comparando el tipo máximo de gravamen del 3,5 % con los tipos de interés, que se encontraban en el 2,5 %, y con la rentabilidad media de diversos productos, contraviniendo la capacidad económica conforme a la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), en relación con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (–IIVTNU– FJ 2).

En su argumentación, el tribunal llega a las siguientes conclusiones (FJ 4):

- Partiendo de la tradicional distinción de la capacidad económica como fundamento y como medida de la imposición, dado que la Comunidad de Madrid no cuestiona que la titularidad de un patrimonio superior a 3 millones de euros sea

una manifestación real de riqueza susceptible de gravamen, solo se analiza en la segunda vertiente.

- La capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» de la imposición recuerda que debe aplicarse a todos los tributos («sobre todo en los impuestos»), debiendo reconocerse al legislador un amplio margen de libertad para concretar la cuantía de la obligación tributaria (Sentencias del TC 182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–, FJ 4 B c), y 67/2023, de 6 de junio –NCJ066689–, FJ 4 a).
- Postula que, para determinar si el gravamen es excesivo, hay que atender a los tipos de gravamen efectivos, que no solo dependen de la tarifa de gravamen, sino del resto de los elementos de cuantificación del tributo. Para ello, se remite al *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* –que debió utilizar también en su análisis de la autonomía financiera– elaborado por la Comisión de Personas Expertas (2022), que establece unos tipos efectivos del IP que van decreciendo del 0,43 % para el tramo entre 3 y 5 millones de euros al 0,21 % para patrimonios superiores a 30 millones de euros. Añade que, aunque los datos se refieran a 2019, antes de la subida del tipo máximo por la Ley 11/2020, sigue existiendo una sensible diferencia entre los tipos de la escala y el tipo efectivo de gravamen y el número de contribuyentes que alcanzan dicho tramo es inferior al 2 %. Concluye que no se vulnera la capacidad económica (FJ 2 C b).
- Respecto de la posible confiscación, que no debe producirse en ningún tributo (Sentencias del TC 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176–, FJ 2, y 182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–, FJ 3 c), aprecia que es un IP y solo tendría dicho efecto «en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica» (FJ 2 C a). Lo desestima por falta de carga probatoria.

Comenzando por la capacidad económica como medida de la imposición, siguiendo la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), cabría entender que se vulneraría si los supuestos en los que el gravamen es excesivo no son excepcionales o «patológicos» (FJ 5 D), pero, habida cuenta el importe de los patrimonios gravados, es difícilmente cuestionable. Habría que atender a la realidad económica de cada momento y a los tipos efectivos y situaciones concretas.

En todo caso, cabe hacer dos consideraciones: de un lado, sobre la diferencia entre la capacidad económica y la capacidad contributiva; de otro, sobre la aplicación del límite con el IRPF y el IP.

Respecto de la distinción entre los dos tipos de capacidad, la titularidad de un patrimonio es un índice de capacidad económica, pero cabe plantearse si este hecho capacita en todo caso para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Siendo evidente tratándose de dinero ahorrado, también la titularidad de derechos diferentes del dinero puede capacitar a su titular para pagar tributos, en la medida en que puedan ser liquidados, esto es,

convertidos en dinero con el que pagar el tributo. Pero en el caso de inmuebles o activos poco líquidos, su titularidad no indica capacidad para pagar tributos, sino para obtener ingresos que permitan pagarlos. Por tanto, la titularidad de un patrimonio únicamente indicaría una capacidad económica potencial, pues que el sujeto pasivo llegue a tener efectivamente capacidad para pagar el tributo dependerá de que se lleve a cabo la liquidación, y la medida de dicha capacidad estará en función del importe que efectivamente se perciba por la transmisión, lo que resulta difícil de predeterminedar. Como advierte González Ortiz (2013), el gravamen de la capacidad económica potencial que pone de manifiesto la titularidad de bienes poco líquidos no puede justificarse con fundamento en el artículo 31.1 de la CE. Por tanto, este precepto no justifica un IP. Primero, porque no existe una relación directa entre el valor del patrimonio y su rentabilidad, de modo que la base imponible del IP neto no expresa la medida de la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y, segundo, porque la suma del valor de diferentes clases de bienes, sin diferenciar en función de su liquidez, no expresa verdaderamente la medida de la capacidad contributiva del titular del patrimonio³². Además de la inseguridad normativa en la determinación de la base imponible, al fijar las cargas y deudas deducibles y las reglas de valoración, donde activos económicamente semejantes pueden tener valores muy distintos: inmuebles, participaciones sociales cotizadas o no, obras de arte, etc.

A ello se añaden el gravamen previo y los tipos elevados. En efecto, una gran parte del patrimonio, constituida por bienes inmuebles, ya tributa mayoritariamente en la imposición local a través del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y como renta imputada en el IRPF, lo que implica una doble o hasta triple tributación. A ello se suma la implementación del valor de referencia del Catastro desde 2022, más próximo al valor de mercado, que incrementará la tributación cuando sea determinado por la Administración por operar para fijar la base imponible del tributo que grave su adquisición (art. 10.1 de la LIP, modificado por la Ley 11/2021)³³. En cuanto a la tarifa, el tipo marginal máximo del 3,5 % es muy superior al 1,5 % que se aplicaba en Francia hasta su supresión o al 0,85 % de Noruega y al gravamen entre el 0,03 y el 1,09 % que aplican los cantones suizos, únicos dos países de Europa donde pervive un IP neto. Y es muy difícil alcanzar esa rentabilidad en el mercado (Comisión de Personas Expertas, 2022, pp. 658 y ss.).

En segundo lugar, dado su carácter complementario con el IP, se prevé la deducción del IP y se aplica el límite del 60 % que opera también en dicho impuesto con el IRPF, con la

³² Parte este autor de que el principio de capacidad económica obliga a contribuir según la capacidad contributiva que efectivamente cabe atribuir al obligado tributario y no según la capacidad económica que eventualmente podría llegar a tener. Cfr. González Ortiz (2013). Para ello, sigue a Tipke (2000, p. 497), que caracteriza el principio de capacidad económica como un principio de ser (*IstPrinzip*), no de deber ser (*SollPrinzip*).

³³ El informe de personas expertas se hace eco de este problema y propone «evaluar fórmulas de ajuste para reducir la sobreimposición inmobiliaria respecto de los contribuyentes gravados en el IP» (Comisión de Personas Expertas, 2022, p. 685).

misma restricción en la reducción de la cuota. Concretamente, el artículo 3, en su apartado 12, dispone que la cuota íntegra de este impuesto, juntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 % de la suma de las bases imponibles del primero, sin que la reducción pueda exceder del 80 %. Esto último implica una imposición mínima del 20 % en el nuevo impuesto.

Además, conforme al artículo 31 de la LIP, para calcular el límite se excluirá:

- La parte de la base imponible del ahorro de las ganancias y pérdidas generadas en más de un año y su correspondiente cuota del IRPF.
- La parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF. Por ejemplo, cuadros, joyas, vehículos, embarcaciones, pieles, objetos de arte y antigüedades, vivienda habitual, solares, etc. Al usar la conjunción disyuntiva «o», basta con que concurra una de las dos circunstancias. Así, aunque algunos de estos bienes por destino podrían generar rendimientos mediante su arrendamiento, por naturaleza no lo son y no se incluyen a efectos del límite.

En consecuencia, cabe hablar de un doble «impuesto mínimo». Por un lado, la cuota mínima correspondiente a los elementos patrimoniales improductivos que integran el patrimonio neto del sujeto pasivo, no susceptible de reducción. Por otro, el hecho de que la reducción de la cuota íntegra del IP no pueda superar el 80 % de la misma supondrá un impuesto mínimo del 20 % de dicha cuota íntegra. El doble impuesto mínimo sumado a la cuota del IRPF puede superar el 60 % de la base imponible de este impuesto, sin una justificación objetiva y razonable, gravando una capacidad económica ficticia.

Ello puede provocar imposiciones muy superiores al 60 %. Estas imposiciones elevadas en patrimonios no productivos contravienen el principio de capacidad económica como parámetro o medida de la imposición, pudiendo llegar a ser confiscatorio cuando la carga tributaria total resulte desproporcionada, conforme al artículo 31.1 de la CE. La última sentencia del TC de la plusvalía municipal (182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–) enjuiciaba una cuota tributaria que suponía un gravamen del 58,98 % de la ganancia real y se declaró inconstitucional por renunciar a gravar según la capacidad económica real, estableciendo bases objetivas sin una justificación objetiva y razonable (FJ 5 B)³⁴. Una base objetiva en este impuesto sería el valor de referencia determinado por la Administración. Y en aquellos casos en que supere el 100 % de la base imponible del IRPF, podría reputarse confiscatorio con base en la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre (NFJ075398), que declaró

³⁴ Señala el tribunal como posibles causas de justificación el motivo extrafiscal, las normas antifraude o la imposibilidad de diseño técnico de otra forma de cálculo. Ninguna de ellas sería aplicable tampoco al ITSGF.

inconstitucional el IIVTNU cuando la cuota a satisfacer fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

No obstante, con base en esta sentencia, la confiscatoriedad requeriría agotar el valor del propio patrimonio, lo que a todas luces es excesivo. Es cierto que el objeto económico del ITSGF es el patrimonio y no la renta, pero, si para pagarlo hay que utilizar la renta gravada en los otros impuestos, puede haber un exceso de imposición, como se deduce del límite de la cuota íntegra fijado en la ley.

Por último, en lo atinente a la posible infracción del principio de igualdad tributaria, los letrados de la Asamblea de Madrid y el Gobierno de la Región de Murcia aducen que el nuevo impuesto establece una diferencia injustificada basada en la residencia, al depender la cuota de las diferencias de regulación en el IP al que está llamado a completar. También se vulneraría el principio de capacidad económica porque el nuevo tributo permite deducir la cuota del IP efectivamente satisfecha, por lo que tendrá más repercusión en los sujetos pasivos que residan en la comunidad autónoma que tengan una bonificación en el IP.

En su fallo recuerda el TC en las Sentencias del TC 189/2023, de 12 de diciembre (NCJ066998), y 190/2023, de 12 de diciembre (–NCJ067001– FJ 4 c) que:

- El IP opera como una suerte de tributo «a cuenta» del ITSGF para cumplir con su fin armonizador, por lo que su cuantía variará en función de cómo haya ejercido sus competencias normativas en el IP la comunidad autónoma de residencia del sujeto pasivo.
- Si el principio de igualdad tributaria no se quebranta por el hecho de que el nivel de gravamen del IP sea distinto entre comunidades autónomas (consecuencia inherente al principio de autonomía financiera), con menor razón se podrá entender vulnerado cuando el Estado, en el ejercicio de sus competencias, establece un impuesto complementario, precisamente con el objetivo –en palabras del preámbulo– de «disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas comunidades autónomas».
- Tampoco se vulnera el principio de capacidad económica porque recae sobre un índice revelador de esta –la titularidad de un patrimonio superior a 3 millones de euros– y los tipos efectivos de gravamen no son desproporcionados.

El argumento formal es correcto, pero materialmente los contribuyentes residentes en territorios bonificados serán los que sufran una tributación mayor con este nuevo impuesto, al ser sus verdaderos destinatarios, aunque la tributación global sea la misma.

Otra cuestión relacionada con estos principios, no planteada por los recurrentes, es la falta de coordinación con el IP al no contemplar la bonificación que han establecido ocho comunidades autónomas con base en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección

patrimonial de las personas con discapacidad, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 49 de la CE, otorgando una protección especial a estas personas³⁵. El principio de igualdad y el de capacidad económica obligarían a tratar de forma distinta las situaciones desiguales que en estos casos se producen.

3.4. La seguridad jurídica como límite a la retroactividad y la protección de la confianza legítima

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid alega que el precepto entró en vigor el 29 de diciembre de 2022 y el nuevo impuesto se devengó por primera vez el 31 de diciembre de dicho año, lo que implica una retroactividad de grado medio sin que la ley invoque razones extraordinarias que lo justifiquen. Aduce, asimismo, que se creó de forma «imprevisible», al no anunciarse hasta el mes de octubre.

En el posterior recurso de la Asamblea de Madrid, los letrados denuncian la vulneración de la confianza de los ciudadanos porque «a los sujetos pasivos por obligación personal no les fue posible modificar su residencia, que requiere la permanencia de más de 183 días al año en otro territorio distinto al español» (Sentencia del TC 189/2023, de 12 de diciembre –NCJ066998–, antecedente 1 f) e, igualmente, la Región de Murcia invoca la vulneración de la legítima confianza de los contribuyentes y, en particular, «de quienes establecieron su residencia fiscal en España y no han tenido tiempo de reaccionar a través de su derecho a la planificación fiscal» (Sentencia del TC 190/2023, de 12 de diciembre –NCJ067001–, antecedente 1 c). También se cuestiona su imprevisibilidad en los recursos de la Junta de Andalucía (Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre –NCJ066949–, antecedente 1 d)³⁶ y de la Xunta de Galicia (STC 171/2023 –NCJ066950–, antecedente 1 d)³⁷.

³⁵ Las desgravaciones van desde la exención total (Canarias y Castilla-León), pasando por la bonificación del 99 % con el límite de 300.000 euros (Cataluña, Asturias y Aragón) hasta la ampliación del mínimo exento (1,25-1,5 millones en Andalucía, 1 millón en Valencia y de 600.000 a 800.000 en Extremadura).

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) hizo una propuesta de enmienda de adición, de modo que el contribuyente pueda aplicarse en el ITSGF una bonificación del 99 % en la parte de cuota de los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido y, además, la bonificación aprobada en cada región por la normativa autonómica.

³⁶ Señala lo siguiente:

Los ciudadanos destinatarios del impuesto quedaron «sin posibilidades reales de reacción», pues cuando tuvieron la primera noticia en noviembre de 2022 habían transcurrido más de 183 días del año, de manera que los que residían en España confiando en la aplicación de unas bonificaciones autonómicas en algún caso vigentes desde hace más de doce años quedaron sin margen de reacción para trasladar su domicilio fiscal y se vieron abocados a convertirse en sujetos pasivo de un tributo que entró en vigor el 29 de diciembre de 2022.

³⁷ Afirma que su entrada en vigor y devengo se producen casi al unísono privando «a los contribuyentes del tiempo mínimo necesario para organizar su patrimonio en aras a optimizar su tributación».

El abogado del Estado niega dicha retroactividad por el carácter instantáneo del impuesto.

La decisión de la mayoría, en su FJ 5, parte de la distinción entre tributos instantáneos, cuyo imponible se agota en sí mismo, y periódicos, cuyo hecho imponible se genera a lo largo de un periodo de tiempo, sosteniendo que:

- El hecho imponible del ITSGF es la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros, devengándose el 31 de diciembre de cada año y afectando al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. Por tanto, es un tributo instantáneo sin periodo impositivo.
- La retroactividad impropia solo se da en los tributos periódicos. En los tributos instantáneos, la retroactividad posible o es absoluta (si se aplica a un hecho imponible ya producido) o no existe (si se aplica a los devengados tras su entrada en vigor). Y al ser instantáneo, no hay retroactividad.
- La imprevisibilidad de la medida se zanja remitiéndose a las Sentencias del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), y 62/2023, de 24 de mayo (NCJ066651), relativas a la modificación del IRPF y los pactos sucesorios a mitad de ejercicio, recordando que «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la "congelación del ordenamiento jurídico existente"».

El voto particular contraargumenta que el ITSGF (FJ 4):

- Carece «formalmente» de un periodo impositivo, pero, más allá del puro nominalismo y denominación legal, hay que atender a su naturaleza fiscal, de acuerdo con la configuración y estructura que derivan de su régimen jurídico.
- No grava «actos» concretos, sino la «titularidad» del patrimonio «general» de las personas físicas, concretada «en el momento del devengo», el día 31 de diciembre de «cada año».
- Es «un tributo con un hecho imponible duradero o de periodo, en el que el devengo se sitúa al final del periodo impositivo», en la medida en que tiene «carácter periódico» («cada año») y cuenta con una «dimensión temporal» que coincide, en cada «ejercicio», con el «año natural». Estamos, pues, ante un tributo «periódico»³⁸.

³⁸ Observa el voto particular que nadie duda de la naturaleza periódica del IBI, del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica o del IDEC. Y sería paradójico sostener que los impuestos sobre elementos patrimoniales concretos tienen carácter «periódico», mientras que los que someten a tributación el patrimonio total son de carácter «instantáneo».

- La norma impugnada estaría afectando «materialmente» a situaciones nacidas – aunque no consumadas – con anterioridad a su entrada en vigor, y al crear un impuesto nuevo que toma como elemento material de su hecho imponible situaciones de hecho generadas y consumadas con anterioridad a su propia entrada en vigor (la adquisición de cada elemento patrimonial que condujo a la titularidad de la «totalidad» de un patrimonio), solo podría apreciarse su legitimidad constitucional si: (a) fuese «previsible» y (b) concurriesen «cualificadas razones de interés público».
- a) El ITSGF no formaba parte del contenido de la proposición de ley admitida por la Mesa del Congreso el día 25 de agosto de 2022. Se incorporó casi tres meses después, a través de enmienda el 18 de noviembre de 2022, aprobada y publicada en el BOCG el 23 de noviembre. Previamente se había anticipado no solo a sus destinatarios, sino también a los propios órganos de la Unión Europea, su vigencia en 2023 y 2024 (Plan Presupuestario 2023, de 15 de octubre de 2022, remitido por el Gobierno del Reino de España a Bruselas)³⁹.
- b) Las dos finalidades del impuesto, recaudatoria y armonizadora, no son «cualificadas razones de interés público», sino meros objetivos que no justifican la cesión del principio de confianza legítima, pues ni la situación económica era tan catastrófica ni había urgencia en la armonización.
- En consecuencia, su entrada en vigor en 2022 fue absolutamente imprevisible para los destinatarios de la norma y careció de la justificación necesaria, afectando, de manera inconstitucional, al principio de confianza legítima y, con ello, al de seguridad jurídica.

Dos cuestiones plantean dudas de constitucionalidad en este apartado en relación con el principio basilar de la seguridad jurídica: en su vertiente negativa de interdicción de la arbitrariedad, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la prohibición de la arbitrariedad (Sentencias del TC 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–, FJ 4, y 49/2015, de 5 de marzo –NSJ051344–, FJ 4), y en la positiva de protección de la confianza de los ciudadanos frente a cambios normativos imprevisibles, contenidas ambas en los artículos 9.3 de la CE y 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, respectivamente. Por ello, es preciso analizar la retroactividad de la medida por su vigencia en 2022 y la quiebra de la confianza legítima por su imprevisibilidad.

³⁹ Aunque quizá dicho anuncio obedezca a un error porque en el impacto diferencial de otras iniciativas legislativas complementarias a los presupuestos generales del Estado para 2023 figura el ITSGF con un importe de 1.500 millones de euros y, si se recaudase en 2023, dicho impacto no se produciría hasta el año siguiente. Véase Plan Presupuestario 2023 (p. 60), <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf>. La propia AIReF advirtió que había que anticipar su entrada en vigor.

La posible retroactividad requiere fijar su devengo, la naturaleza del tributo y su entrada en vigor. Conforme al apartado 10 del artículo 3, se devengará el 31 de diciembre de cada año, gravando la titularidad del patrimonio neto del sujeto pasivo en dicha fecha. Ello implica su carácter periódico, en cuanto que cíclicamente se reitera su hecho imponible. Por tanto, no es instantáneo. En cuanto a su vigencia, el apartado 28 no concreta la fecha, limitándose a declarar su aplicación los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley, el 29 de diciembre de 2022. Ello plantea la duda de si el primer ejercicio de devengo es 2022 o 2023.

De acuerdo con el artículo 10 de la LGT, si no se dispone otra cosa, las normas tributarias se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento. Dado que no especifica el año concreto de vigencia, considerando su carácter periódico, podría plantearse su aplicación a partir de 2023, si entendemos por periodo impositivo aquel que tiene relevancia en la cuantificación del impuesto. Pero formalmente carece de periodo impositivo, a diferencia de la LIRPF, que expresamente lo contempla, cabiendo entender que su primer devengo se produjo el 31 de diciembre de 2022, tras la entrada en vigor de la ley⁴⁰. Partiendo de esta base, técnica y formalmente no habría retroactividad, pero hay que tener en cuenta su carácter periódico y, sobre todo, cómo se configuran los elementos esenciales del impuesto a lo largo del periodo que transcurre entre cada devengo.

En este sentido, la sujeción por obligación personal viene determinada por la residencia habitual conforme al IRPF, que incluye la permanencia más de 183 días durante el año natural; se presume que integran el patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial; la exención de la empresa familiar se condiciona a la no consideración como entidad patrimonial durante más de 90 días del ejercicio social; los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, se computarán por el saldo medio correspondiente al último trimestre del año si es superior al saldo en la fecha del devengo; la cuantificación de los valores en mercados organizados toma como referencia el saldo medio del último trimestre; el límite de tributación toma como referencia la base imponible del IRPF, cuya cuota íntegra se suma a la de este impuesto. Todos estos aspectos tienen relevancia en este impuesto y requieren una planificación durante el año que se ha impedido por la tramitación como proposición de ley por el procedimiento de urgencia y la inclusión del impuesto mediante una enmienda presentada el 10 de noviembre y publicada en el BOCG el día 18, momento hasta el cual se desconocían las características y vigencia.

En consecuencia, hay que traer a colación la doctrina del TC sobre la retroactividad tributaria impropia o en grado medio que, siendo admisible, puede entrar en colisión con otros

⁴⁰ En este impuesto, a diferencia del IRPF, el devengo no es el último día del periodo impositivo, sino la fecha en que se produce la realización del hecho imponible.

principios constitucionales y, muy especialmente, con el de seguridad jurídica atendiendo a las circunstancias específicas que concurren en cada caso⁴¹. El TC ha tenido en cuenta, principalmente, la importancia cuantitativa de la modificación operada por la norma aplicada retroactivamente, su previsibilidad, la finalidad constitucional que con la misma se persigue y, en fin, la posición, central o marginal, que ocupa el tributo, respecto del que se ha establecido la aplicación retroactiva, en el conjunto del sistema tributario (Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–, FJ 11, *in fine*, y 13 A, *in fine*).

En nuestra opinión, la importancia cuantitativa para los sujetos afectados es evidente, sobre todo, en Madrid y Andalucía, donde la bonificación aplicable supuso un aumento del 100 % en la tributación. La imprevisibilidad se acrecienta por los antecedentes y la tardía aprobación de la enmienda, que no fue publicada hasta el 18 de noviembre, afectando a la planificación fiscal que hubieran hecho los contribuyentes, a lo que se suma el límite de la cuota íntegra con el IRPF, incidiendo la dificultad de previsión fiscal en ambas figuras tributarias⁴². La finalidad constitucional de solidaridad es inherente a todo tributo, y la recaudatoria no se justifica en un ejercicio en el que los ingresos alcanzaron niveles máximos, aparte de que se verá mermada por las deslocalizaciones de personas y patrimonios y el obstáculo a las inversiones. Hay que recordar que el incremento de recaudación de los cuatro grandes tributos estatales (IRPF, impuesto sobre sociedades, IVA e impuestos especiales) para el periodo de enero a octubre de 2022 en comparación con 2021 fue de 31.359 millones de euros, con un incremento del 17,12 %, y la recaudación prevista para este impuesto era de 1.500 millones de euros⁴³. En cuanto a la finalidad armonizadora, se hizo al margen del procedimiento constitucionalmente establecido, y no se cumplió en las diputaciones forales del País Vasco en 2022, manteniendo una menor tributación, especialmente en Vizcaya. Por último, no deja de ser una figura relevante en el sistema tributario, complementaria del IP.

Por todo ello, entendemos que hay elementos para sostener su posible inconstitucionalidad por infringir el principio de seguridad jurídica en atención a la relevancia del periodo impositivo en elementos esenciales del tributo y en su conformación (presunciones, exenciones, sujeto pasivo, base imponible y límite de la cuota íntegra).

En su parcela positiva, este principio protege también la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no

⁴¹ La Sentencia del TC 182/1987, de 28 de octubre (NFJ005623), distingue aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. El primer caso sería retroactividad auténtica; el segundo, retroactividad impropia o de grado medio.

⁴² La enmienda número 99 a la proposición de ley sobre los gravámenes energéticos y de entidades de crédito se publicó en el BOCG, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 271-5, de 18 de noviembre de 2022.

⁴³ Véase Ruiz Gallud (2023, p. 109).

sean razonablemente previsibles, y en este aspecto hay que considerar los antecedentes en orden a apreciar su previsibilidad. Primero, en junio de 2022, el PSOE, junto a otros partidos, rechazó en el Pleno del Congreso la toma en consideración de la proposición de ley de Unidas Podemos para impulsar un nuevo impuesto sobre grandes fortunas por encima de los 10 millones de euros. Segundo, el Plan Presupuestario 2023, de 15 de octubre de 2022, remitido por el Gobierno a Bruselas, proponía crear un impuesto con vigencia en «2023 y 2024»⁴⁴. Y tercero, en la nota de prensa del 29 de septiembre anunciando su aprobación la ministra de Hacienda dijo textualmente que era un «impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024»⁴⁵. Con estos precedentes, nada hacía prever que a finales de año fuera a aprobarse un impuesto de estas características. A ello se añade que la enmienda se presentó el jueves 10 de noviembre, último para la presentación de enmiendas, cuyo plazo se había prorrogado antes en seis ocasiones, retrasando al máximo el conocimiento por el resto de los grupos y por los ciudadanos de las características del futuro ITSGF⁴⁶.

Esta vertiente, invocada expresamente por la Asamblea de Madrid y la Región de Murcia, no obtuvo réplica, más allá de la lacónica mención a que la seguridad jurídica no permite la inalterabilidad del régimen fiscal ni la «congelación del ordenamiento jurídico existente». Obviamente, nadie discute que el ordenamiento jurídico debe mutar y no hay derechos adquiridos, pero la modificación de las normas no puede vulnerar la vertiente positiva de la seguridad jurídica de certeza del derecho y protección de la confianza legítima, y a esta cuestión no se le da la oportuna respuesta.

4. Medidas adoptadas por las comunidades autónomas

Una cuestión relevante es que este impuesto ha supuesto una atribución por parte de la Hacienda estatal de la recaudación que correspondería a las comunidades autónomas que lo habían bonificado o tenían tipos inferiores en el IP. Los ciudadanos de esas comunidades pagarán dicho impuesto, pero su importe irá, total o parcialmente, a las arcas del Estado. Ello podía forzar a reinstaurar el gravamen en las comunidades autónomas que lo tenían total o parcialmente bonificado en 2022 (Madrid, Andalucía y Galicia)⁴⁷ o el incremento

⁴⁴ Señala textualmente en la página 61 que «se prevé una vigencia de dos años, 2023 y 2024». No habla de recaudación, sino de vigencia, por lo que cabe entender que el primer devengo sería el 31 de diciembre de 2023. Puede verse en <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2023/Plan-Presupuestario-2023-ES.pdf>

⁴⁵ Véase <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx>

⁴⁶ Véase Ruiz Gallud (2023, p. 112).

⁴⁷ Madrid, desde la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Andalucía, recientemente, por la Ley 5/2021, de 20 de octubre, que ha desencadenado la reforma en el ámbito

de tipos hasta el 3,5 % en aquellas con alícuotas inferiores (Cataluña, 2,75 % en 2022; Asturias y Murcia, 3 %; Cantabria, 3,03 %; Baleares, 3,45 %) para recuperar esa recaudación. También Navarra (2 % en 2022) y las diputaciones forales vascas tenían tipos menores en ese ejercicio (Vizcaya, 2 %; Álava y Guipúzcoa, 2,5 %), aunque en este caso la recaudación del nuevo impuesto es para ellas.

Por ello, a raíz de la entrada en vigor del ITSGF (e, incluso, antes en algún caso), las comunidades autónomas de régimen común que tenían el IP bonificado o con tipos marginales máximos inferiores al 3,5 % han comenzado a modificar la normativa autonómica de este impuesto con la finalidad de que los contribuyentes con un patrimonio superior a 3.700.000 euros y que deban autoliquidar el ITSGF ingresen por el IP lo que deberían, en principio, ingresar por el ITSGF⁴⁸. De este modo, dicho ingreso tributario será finalmente recaudado mayoritariamente por aquellas comunidades autónomas que lo tenían bonificado o cuyos tipos de gravamen eran inferiores a los del ITSGF. Este es un efecto perverso del nuevo impuesto, coartando la libertad de las autonomías para fijar los tipos y establecer bonificaciones. Por su parte, Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León y La Rioja mantienen la misma tarifa del Estado y, por tanto, en ellas no se produce ese efecto. Tampoco en la Comunidad Valenciana ni en la de Extremadura, con un tipo máximo que alcanzaba el 3,75 % en 2022.

Para evaluar la trascendencia del cambio normativo hay que considerar la recaudación por comunidades autónomas y el número de contribuyentes. El impuesto ha recaudado 623 millones de euros en 2023, afectando a 12.010 grandes patrimonios –el 0,1 % del total de los contribuyentes–, que han abonado una cuota media de 52.000 euros, por debajo de la previsión del Gobierno⁴⁹. De los 12.010 declarantes, la mayoría corresponde a grandes patrimonios de Madrid (10.302 contribuyentes), que han aportado 555 millones de euros; en segundo lugar se sitúa Andalucía, con 865 contribuyentes, que han abonado 29,7 millones; y en tercer lugar se sitúa Galicia, con 91 contribuyentes que han pagado 9,8 millones. Las tres comunidades que tenían bonificaciones suman más del 95 % de los contribuyentes y de la recaudación. En el extremo opuesto se encuentran La Rioja y Canarias, con solo tres

estatal. Galicia lo tiene bonificado en el 25 % desde 2022 por la Ley 18/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, y la Ley 6/2022, de 27 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2023, lo elevó al 50 %.

⁴⁸ Pueden verse las medidas actualizadas a 1 de octubre de 2023 en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-II-Tributacion-Autonomica-2023.pdf>

⁴⁹ El Plan Presupuestario 2023 enviado a Bruselas preveía un potencial recaudatorio de 1.500 millones anuales y 23.000 contribuyentes potenciales (p. 61). Llama la atención que esta previsión se hiciera bajo el supuesto de que todas las comunidades autónomas eliminaran el IP, en vez de tomar como premisa la normativa vigente en ese momento en cada una de ellas para determinar el verdadero aumento de la recaudación.

declarantes cada una de ellas con patrimonio neto superior a los 3 millones de euros, y Extremadura con cuatro⁵⁰.

Partiendo de los datos anteriores, la Comunidad Autónoma de Cataluña lo modificó desde 2022, subiendo el tipo marginal máximo del 2,75 % aplicable a partir de 10.695.996,06 euros al 3,48 %, creando un nuevo tramo para bases liquidables a partir de 20 millones de euros⁵¹. Por eso, pese a tener 322 contribuyentes, solo ha recaudado 2 millones de euros en 2023⁵².

La Región de Murcia incrementó el mínimo exento hasta 3.700.000 euros para hacerlo coincidir con el del ITSGF y eximir de tributación por el IP devengado a 31 de diciembre de 2023 a los contribuyentes que no tengan que presentar declaración por el nuevo impuesto⁵³ (conforme al art. 3.19 de la Ley 38/2022, están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar).

La Comunidad de Madrid, como reacción a la Sentencia del TC 149/2023, ha reactivado el IP, mientras esté vigente el ITSGF, sustituyendo la bonificación del 100 % en la cuota que venía aplicando desde 2008 por una bonificación variable cuyo importe será igual a la diferencia entre la cuota íntegra del IP, una vez minorada en la reducción por el límite conjunto IRPF-IP, y la total cuota íntegra del ITSGF, una vez minorada en la reducción por el límite conjunto IRPF-IP-ITSGF⁵⁴. Se trata, en definitiva, de bonificar la diferencia que saldría a pagar entre ambos impuestos, abonando en el IP solo lo que correspondería por el ITSGF para que no haya que pagar nada por este. Si la cuota íntegra reducida del ITSGF fuera cero, la bonificación sería del 100 %.

⁵⁰ Véase <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2023/200923-impuesto-solidaridad-grandes-fortunas.aspx#:~:text=El%20Impuesto%20de%20Solidaridad%20de%20las%20Grandes%20Fortunas%20recauda%20623%20millones%20de%20euros,-Hacienda%20y%20Funci%C3%B3n&text=El%20Impuesto%20temporal%20de%20Solidaridad,millones%20de%20euros%20en%202023>

⁵¹ Decreto-Ley 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámbito del IP. Su finalidad, recoge la exposición de motivos, es «que los ingresos derivados del mayor esfuerzo fiscal de los contribuyentes catalanes que supone la creación de este tributo estatal permanezcan en Cataluña». El decreto-ley prevé que la nueva tarifa tenga una vigencia temporal coincidente con el impuesto estatal, es decir, 2022 y 2023.

⁵² Véase https://atc.gencat.cat/web/.content/documents/02_doc_tributs/patrimoni/tarifa_patrimoni_es.pdf

⁵³ Ley 12/2022, de 30 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2023. Incorpora una disposición adicional octava al Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.

⁵⁴ Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica de manera temporal la bonificación del IP en la Comunidad de Madrid durante el periodo de vigencia del ITSGF. Dicha ley introduce una nueva disposición transitoria séptima al Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Veámoslo con dos ejemplos.

Ejemplo 1

Un contribuyente con una base imponible en el IP de 6 millones de euros y una base imponible en el IRPF de 200.000 euros tendría una cuota íntegra reducida en el IP de 70.000 euros, mientras que, en el ITSGF, la cuota íntegra reducida sería de 7.820 euros.

Aplicando una bonificación en el primero por la diferencia de cuotas ($70.000 - 7.820 = 62.180$ €), la cuota a ingresar por el IP sería $70.000 - 62.180 = 7.820$ euros⁵⁵.

De este modo, la cuota del IP coincidirá con la que correspondería por el ITSGF y, al funcionar aquel como pago a cuenta, toda la recaudación irá a la comunidad autónoma por el IP.

Ejemplo 2

Un contribuyente con una base imponible en el IP de 3.700.000 euros y una vivienda habitual de 300.000 euros. No pagaría nada por el ITSGF, mientras que en el IP tendría una cuota de 38.246,37 euros. Esta sería la bonificación aplicable en el IP para que la cuota a pagar fuera cero.

En Andalucía, a raíz de la Sentencia del TC 170/2023, de 22 de noviembre (NCJ066949), desestimatoria del recurso interpuesto por la Junta, se plantea que los contribuyentes con menos de 3.700.000 euros sigan bonificados al 100 % en el IP, mientras que los que declaren más de 3.700.000 euros de patrimonio podrán decidir si tributan en la comunidad o en el ámbito nacional. Para ello, se plantea como opción en el IP devengado en 2023 aplicar la deducción variable en los mismos términos que la Comunidad de Madrid o la bonificación del 100 % en el IP. En el primer caso, la recaudación irá a la comunidad andaluza, en el segundo, al Estado⁵⁶. Leyendo la exposición de motivos de la ley que la crea, entendemos

⁵⁵ Véase Portillo (2023b).

⁵⁶ Nueva disposición transitoria quinta de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de tributos cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, creada por la Ley 12/2023, de 26 de diciembre, del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2024, en vigor desde el 1 de enero de 2023. Conforme a la misma, mientras esté vigente el ITSGF, el contribuyente podrá aplicar una de las dos siguientes bonificaciones en la cuota resultante del IP:

que la previsión es que la mayoría elija la deducción variable para no tener que declarar por el ITSGF y hacerlo solo por el IP, recuperando la recaudación para la Hacienda pública de la Junta de Andalucía, al tiempo que se manda un mensaje al contribuyente sobre la voluntad de mantener la bonificación (Ley 12/2023, parágrafo II).

También Galicia ha modificado su ley de cesión con la Ley 10/2023, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, con vigencia desde el 1 de enero de 2023. Primero, eleva el tipo impositivo correspondiente al último tramo de la escala autonómica de gravamen para equipararla al tipo máximo establecido en el ITSGF (el tipo marginal se eleva desde el 2,5 % al 3,5 %). Y segundo, el importe de la bonificación del 50 % de la cuota íntegra del IP se verá reducido en la cantidad que resultaría a pagar por aplicación de la normativa de ITSGF, sin que el resultado pueda ser negativo, con el objetivo de mantener en la comunidad autónoma la recaudación que, de otra forma, hubiese correspondido a la Hacienda estatal por el ITSGF. Además, en caso de que, como consecuencia de esa reducción de la bonificación, se agotase el importe de la bonificación, se reducirán en la cuantía necesaria las otras deducciones autonómicas que resulten de aplicación, sin que el resultado pueda ser negativo.

La Comunidad de Extremadura reconoce una bonificación en el IP del 100 % desde el 1 de enero de 2023 con el objetivo de atraer a la Comunidad Autónoma de Extremadura más talento con capacidad inversora, fomentándose, de esta forma, la actividad económica y la creación de empleo⁵⁷. En la práctica, ello supondrá que toda la recaudación del ITSGF irá al Estado, pero hay que tener en cuenta que en 2022 solo hubo cuatro declarantes por dicho impuesto en Extremadura, frente a los 1.284 contribuyentes que pagaban el IP con un mínimo exento de 500.000 euros, inferior al estatal, y un tipo máximo del 3,75 %⁵⁸.

También la Comunidad Autónoma de Cantabria ha incluido en la Ley 3/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, para 2024, una bonificación autonómica en la cuota del IP del 100 %, aunque seguirán tributando en esta comunidad autónoma los

1.^a Una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, y, en su caso, la cuota íntegra total que correspondería al ITSGF una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.12 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

2.^a La bonificación general del IP establecida en el artículo 25 bis de esta ley, esto es, del 100 % de la cuota positiva minorada en las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado.

⁵⁷ Artículo 1.3 del Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, incorporando un artículo 15 bis al Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁵⁸ Véase https://www.eldiario.es/extremadura/economia/pp-vox-suprimen-extremadura-impuesto-ricos-grandes-propietarios-viviendas_1_10506985.html#:~:text=Guardiola%20asegura%20que%20la%20bajada,ahorro%20ser%C3%A1%20de%2043%20euros

grandes patrimonios por el ITSGF. Para ello, se ha introducido una disposición adicional tercera en el texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, inaplicando la recién aprobada bonificación del artículo 4 bis cuando el patrimonio neto sea superior a 3 millones de euros una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros y su mera tenencia constituya el hecho imponible de un impuesto estatal⁵⁹. La entrada en vigor es el 1 de enero de 2024.

Asturias no ha modificado su legislación, y con un tipo máximo del 3 %, la recaudación del nuevo impuesto irá al Estado. Pero en 2023 hubo diez declarantes con una recaudación de solo 100.000 euros.

Islas Baleares ha incrementado el mínimo exento del IP a 3 millones de euros por la ley de presupuestos para 2024, con vigencia desde el 1 de enero⁶⁰. Incomprensiblemente, solo lo aplica a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y no tiene en cuenta el mínimo exento de 700.000 euros del ITSGF.

En los territorios forales se excluyó su aplicación por la Ley 38/2022, previendo su adaptación en la comisión mixta del concierto económico con el País Vasco y la comisión del convenio económico con Navarra. En los cuatro territorios se ha configurado como «tributo concertado de normativa autónoma» mientras esté vigente el ITSGF en el ámbito nacional. Hay que destacar que la armonización no fue tal en 2022 en las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, pues no incrementaron el gravamen máximo del IP (Vizcaya, 2 %; Álava y Guipúzcoa, 2,5 %), como hizo Navarra a finales de 2022 (subiéndolo del 2 al 3,5 %)⁶¹. A finales de 2023, las tres diputaciones forales lo han implantado mediante un acuerdo y han fijado un tipo máximo del 3,5 % a partir de 14.500.000 euros en sus respectivas normas forales, con una tarifa menos progresiva que la estatal, en la que el último tramo comienza en 10.695.996,06 euros⁶².

De lo expuesto se deduce que la pretensión de armonización no se cumplió en 2022 en los territorios forales, mientras que en el territorio común ha generado una normativa muy dispersa a lo largo de 2022, 2023 y 2024 que ahonda en la inseguridad jurídica,

⁵⁹ Con ello se pretenden corregir –aduce la exposición de motivos– los efectos de un impuesto que no existe prácticamente en ningún país de nuestro entorno y que penaliza el ahorro y la inversión.

⁶⁰ Artículo 8 del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁶¹ La Ley foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, incrementó el tipo al 3,5 % para aquellos contribuyentes cuya base liquidable supere 11.003.784,50 euros para que aporten lo que les hubiera correspondido pagar por el ITSGF.

⁶² Norma foral 9/2023, de 15 de diciembre, en Vizcaya; Norma foral 23/2023, de 15 de diciembre, en Álava; y Norma foral 3/2023, de 28 de diciembre, en Guipúzcoa.

atribuyéndose en unos casos la recaudación por las comunidades autónomas y en otros cediéndola al Estado. Por ejemplo, en la Comunidad de Madrid se elimina la bonificación del 100 % para todos los contribuyentes, aunque no lo sean del ITSGF, y se crea una deducción variable. En Andalucía se mantiene la bonificación del 100 % y se da la opción de aplicar dicha bonificación o una deducción variable. En Cantabria se crea una bonificación del 100 %, salvo para los patrimonios superiores a 3.700.000 euros, que tributarán en esa comunidad, mientras que en Extremadura se crea esa misma bonificación sin límite ninguno, yendo a parar la recaudación del ITSGF al Estado. Murcia fijó en 2023 el mínimo exento del IP en 3.700.000 euros mientras que Islas Baleares, para 2024, lo ha cifrado en 3 millones de euros, sin tener en cuenta la reducción de la base imponible, en concepto de mínimo exento, de 700.000 aplicable al ITSGF.

Lo más sencillo habría sido establecer un mínimo exento en el IP de 3.700.000 euros equivalente al del ITSGF, como ocurrió en la Región de Murcia, manteniendo el beneficio fiscal en el impuesto cedido, o bien replicar la tarifa del nuevo impuesto, de modo parecido a lo que hizo Cataluña incrementando el gravamen del IP, para conservar la tributación. En ambos casos, sin ceder al Estado el exceso de recaudación. La regulación de Madrid y Andalucía plantea la dificultad de la deducción en el IP de un impuesto que todavía no ha sido autoliquidado, pues la declaración del IP se hace en el mismo plazo que el IRPF, hasta el 30 de junio, mientras que el ITSGF se presenta del 1 al 31 de julio⁶³. Además de la complejidad técnica que supone dicho cálculo. Podrían haberse unificado ambos plazos de declaración.

5. Mecanismos para evitar o reducir la tributación

Si bien desde su aprobación los contribuyentes han comenzado a modificar su estructura patrimonial para evitar o rebajar el importe que pagar, dada la anunciada y luego confirmada prórroga del impuesto por el Real Decreto-Ley 8/2023, en tanto no se revise la tributación patrimonial en el marco de la reforma del sistema de financiación autonómica, cobra más importancia aún la búsqueda de economías de opción⁶⁴. Se plantean varias posibilidades dependiendo de las circunstancias personales, familiares, profesionales, geográficas y patrimoniales⁶⁵.

La primera, hacer una donación a los familiares próximos anticipando la futura herencia y reduciendo el patrimonio del donante. Dado que la tarifa tiene un tipo cero hasta 3

⁶³ Esta discordancia temporal plantea el problema de cómo considerar en la liquidación del IP el importe de una cuota del ITSGF aún no determinada ni autoliquidada. Cfr. Andrade Cabello (2023).

⁶⁴ Tal como anunció en su investidura como presidente del Gobierno Pedro Sánchez. Véase Portillo (2023a).

⁶⁵ Véase <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12126208/01/23/Cinco-opciones-legales-para-escapar-del-impuesto-a-las-grandes-fortunas.html>

millones de euros y hay una reducción de 700.000 euros de la base imponible, a la que se añadiría la exención de 300.000 euros por la vivienda habitual, se podría donar a los hijos o al cónyuge el exceso. Por ejemplo, un contribuyente casado y con tres hijos residente en Madrid con un patrimonio de 8 millones de euros podría donar 1 millón al cónyuge y a cada hijo y evitar el gravamen.

En este punto hay que considerar también el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) del donatario y la ganancia patrimonial en el IRPF para el donante.

En el ISD será importante dónde resida el donatario o esté ubicado el inmueble por las importantes diferencias de tributación entre las comunidades autónomas atendiendo a esos puntos de conexión.

En cuanto al IRPF, no habrá plusvalía del donante si su objeto es dinero. Así, una donación en metálico con una bonificación en la cuota del 99 % aplicable en varias comunidades autónomas sería una buena opción. También se puede donar un bien con pérdidas, como un paquete de acciones. En caso de ganancia patrimonial, como ocurrirá normalmente en la donación de inmuebles, se podría aplicar la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años, con la posibilidad de reserva de usufructo. También se puede aplicar la exención por transmisión del patrimonio empresarial con derecho a reducción en el ISD (art. 33.3 c) de la LIRPF en relación con los arts. 20.6 de la LISD y 4.8 de la LIP). En este caso, hay que tener en cuenta que, para su aplicación, hay que tener derecho a la exención en el IP durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, de modo que, si se pierde la exención en el IP, habría que restituir el beneficio fiscal por la donación.

La segunda opción es afectar el patrimonio a una actividad económica para aplicar la exención del artículo 4.8 de la LIP relativa a patrimonios empresariales o profesionales y participaciones en sociedades que realicen actividades económicas, ya sean empresas familiares o inversiones realizadas en fondos y sociedades de capital riesgo. Por ejemplo, transformando el alquiler inmobiliario en actividad empresarial contratando a una persona con contrato laboral y a jornada completa o creando una sociedad para que lo lleve a efecto. Para ello, habrá que cumplir con los requisitos de participación y revisar las estructuras empresariales a lo largo de cada ejercicio⁶⁶. Aquí habrá que tener en cuenta los criterios de la Administración en la interpretación del artículo 4.8 de la LIP. Por ejemplo, la Consulta V2752/2023, de 10 de octubre (NFC087509), ha cambiado el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) dictaminando que se perderá la exención en el IP, y correlativamente en el ISD y el ITSGF, si el familiar que ejerce la función de dirección no tiene una participación directa en la empresa familiar.

⁶⁶ Para poder aplicar esta exención, el contribuyente debe tener un 5 % de la empresa individualmente o un 20 % a nivel familiar, que más del 50 % de sus ingresos, ya sea por rentas del trabajo o actividades económicas, provengan de la misma y que la sociedad tenga una actividad económica.

En tercer lugar, en caso de matrimonio, se pueden aportar los bienes privativos a la sociedad de gananciales, distribuyendo entre ambos cónyuges el patrimonio y sin coste fiscal por la exención en el IRPF y en la plusvalía municipal de estas transmisiones.

En cuarto término, aunque sea más complicado, se puede cambiar la residencia fiscal a otro país que no grave el patrimonio neto, lo que requerirá trasladar la residencia y el centro de intereses (vitales o económicos). En este caso, habrá que verificar el coste del *exit tax* o impuesto de salida, pues el IRPF somete a gravamen las ganancias patrimoniales tácitas o no realizadas sobre participaciones en entidades a partir de 1 millón de euros con una participación igual o superior al 25 % o por inversiones de cartera en acciones y participaciones cuyo valor de mercado exceda conjuntamente de 4 millones de euros con determinados requisitos⁶⁷.

Por último, se puede reducir la base imponible del IRPF para minorar el límite del 60 % que se aplica a la suma de las cuotas del IRPF, del IP y del ITSGF. De este modo, se reducirá la cuota del ITSGF hasta alcanzar dicho límite, si bien no puede exceder del 80 % de la misma.

6. Posibles vías de impugnación

Frente a la quiebra de la confianza legítima que supone crear un impuesto mediante una enmienda aprobada el 23 de noviembre, publicando la ley el 28 de diciembre y aplicándola al impuesto devengado tres días después, la respuesta en todas las sentencias del TC es que la seguridad jurídica no incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal ni a la congelación del ordenamiento jurídico⁶⁸. Pero no da respuesta a la imprevisibilidad de la medida, puesta de manifiesto por los antecedentes contradictorios y la tardía publicación de la enmienda en el BOCG (el 18 de noviembre).

Se ha formulado, por ello, la posibilidad de recurrir solicitando al órgano jurisdiccional que se plantee cuestión de inconstitucionalidad ante el TC con base en la vulneración del principio de protección de la confianza legítima⁶⁹. En efecto, por las fechas en que se hizo

⁶⁷ Se aplica a personas que hayan sido residentes fiscales en España al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo en el que se deba declarar el IRPF y dejen de serlo.

⁶⁸ La Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), solo se refiere a la imprevisibilidad de la medida en el último párrafo del FJ 5, remitiéndose a la reciente Sentencia del TC 62/2023, de 24 de mayo (NCJ066651), FJ 6, con cita de la Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), FJ 13 A, y recordando la reiterada doctrina del TC según la cual «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la "congelación del ordenamiento jurídico existente"».

⁶⁹ En esta orientación, invoca Cuatrecasas (2023) los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) y de buena regulación incorporados en nuestro derecho positivo (art. 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de

pública la enmienda y los antecedentes, sus destinatarios no pudieron tomar decisiones que habrían podido minorar de forma significativa su carga tributaria e, incluso, haberla evitado, dejando de ser residentes en España en el ejercicio 2022, tal como se formula en alguna de las demandas, o cumpliendo los requisitos de exención de la empresa familiar y participaciones en actividades económicas. También podría invocarse este principio, junto al de seguridad jurídica, solicitando que se formule una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) por el daño causado a quienes, provenientes de otro Estado miembro, hubieran trasladado su residencia a España viéndose sorprendidos por un impuesto aprobado a fin de año sin tiempo para reaccionar y con patrimonio radicado en otros Estados en los que muy probablemente no se grave su titularidad⁷⁰. Hay que recordar que los principios de seguridad jurídica y su corolario de protección de la confianza legítima constituyen principios generales del derecho de la Unión Europea que se extienden a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración de la Unión, al darle garantías concretas, le hizo concebir esperanzas fundadas⁷¹. Constituyen garantías de esa índole los datos precisos, incondicionales y concordantes que emanen de fuentes autorizadas y fiables⁷². Como dato preciso de fuente autorizada cabría mencionar el Plan Presupuestario 2023 remitido por el Gobierno a Bruselas en octubre de 2022 señalando que el primer año de vigencia era 2023. Ciertamente, con base en la actuación del Gobierno, el contribuyente tenía esperanzas fundadas de que la entrada en vigor se produciría en 2023, pugnando su retroactividad con el principio de seguridad jurídica, salvo que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados, conforme a la jurisprudencia del TJUE. Como advierte Almudí Cid (2023, p. 43), frente a lo que ocurre en España (Sentencia del TC 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–, FJ 13), una necesidad presupuestaria imperiosa no es suficiente para justificar la retroactividad de la medida, y la aprobación de una ley suprimiendo un derecho del que habían disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo

octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas), y recuerda que la única actuación oficial con trascendencia externa producida por los poderes públicos españoles en relación con el anunciado ITSGF (comunicación a la Comisión Europea del Plan Presupuestario para 2023, realizada el 15 de octubre de 2022) señalaba que el nuevo impuesto se aplicaría por primera vez para el ejercicio 2023, no, como finalmente ocurrió, el ejercicio 2022, desconociéndose así el principio de protección de la confianza legítima.

⁷⁰ Este caso es especialmente gravoso y evidencia la arbitrariedad del legislador y la quiebra de la confianza legítima, como advierte Almudí Cid (2023, p. 46).

⁷¹ Encuentran su fundamento en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea, que consagra los valores de respeto del Estado de derecho y los derechos humanos. Como recuerda Almudí Cid (2023, p. 37), estos principios pueden ser invocados directamente por los particulares y han sido considerados desde un primer momento como principios generales de la Unión Europea (Sentencia del TJUE de 13 de julio de 1965, asunto C-111/63, Lemmerz-Werke).

⁷² Sentencia del TJUE de 1 de julio de 2009, asunto T419/07, Okalux/OAMI contra Messe Düsseldorf (OKA-TECH), apartado 46, y Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 17 de enero de 2024, asunto T60/23, Ilovepdf, SL contra EUIPO, apartado 67.

necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera, puede llegar a vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima⁷³.

Otra posibilidad de recurso partiría de que la ley no fija expresamente la fecha de entrada en vigor del impuesto, lo hizo la orden ministerial que fijó los plazos de declaración⁷⁴, con lo cual sería una cuestión de legalidad ordinaria que deberían decidir los tribunales. Como se vio en el epígrafe 3.4, la Ley 38/2022 circunscribe su vigencia a «los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor», que ocurrió el 29 de diciembre, pero no dice expresamente que sea en 2022. El voto mayoritario de las sentencias concluye su carácter instantáneo, pero el artículo 3.10 de la Ley 38/2022 dispone que se devenga el 31 de diciembre de cada año, por lo que realmente es un impuesto periódico. Observa Orón Moratal (2023) que los tributos instantáneos se devengan cuando se realiza el hecho imponible gravado (compraventa, sucesión), mientras que los periódicos se devengan cuando lo fija la ley, pues la periodicidad del devengo se crea mediante una ficción legal⁷⁵. Cita dos antecedentes: la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que creó el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, fijó su devengo el 31 de diciembre de 1977 (disp. trans. primera) y la entrada en vigor el 17 de noviembre (disp. final quinta), y la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, que dispuso expresamente su entrada en vigor el 1 de enero de 1992 (disp. final primera). En el nuevo impuesto no se señala la fecha, por lo que serán los tribunales ordinarios los que deban fijarla, si se plantea (Orón Moratal, 2023). Para ello, habrán de realizar una interpretación sistemática y teleológica del artículo 10 de la LGT, conforme al cual, «las normas tributarias [...] se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento». Formalmente no tiene período impositivo, por lo que se aplicaría en 2022. Pero materialmente hay elementos que se conforman durante el año natural y, considerando que la titularidad de un bien se extiende desde su adquisición hasta su transmisión, dependiendo de ello la fijación de su cuantía, podría postergarse la vigencia a 2023.

⁷³ Véanse las Sentencias del TJUE de 29 de abril de 2004, asuntos C-487/01 y C-7/02 (acumulados), Gemeente Leusden y Holin Groep, –NFJ016698–, apartado 7, y de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, Plantanol, apartado 52. No obstante, advierte este autor que el TJUE no parece especialmente proclive a reconocer un amplio alcance a la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en situaciones de retroactividad impropia.

⁷⁴ Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, disposición final cuarta: «La presente orden [...] será de aplicación por primera vez al modelo 718, "Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas" correspondiente al ejercicio 2022».

⁷⁵ La ley fija el devengo en unos casos el 1 de enero (IBI) y el otros el 31 de diciembre (IP), siendo relevante también en los que gravan la renta, el fallecimiento o la extinción de la sociedad.

El carácter periódico o instantáneo y la formulación del devengo no dependen del objeto del impuesto (renta o patrimonio), sino del legislador, como sucede con los no residentes sin establecimiento permanente que tributan por cada renta separadamente.

La tercera vía de recurso deriva de la posible vulneración de la normativa de la Unión Europea, con base en los principios de no discriminación por razón de residencia y libre circulación de capitales, porque la redacción dada por la Ley 38/2022 al nuevo impuesto no contemplaba la exención de 700.000 euros a los no residentes ni el límite de la cuota íntegra⁷⁶. El primer punto ha sido resuelto por el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, al suprimir la referencia a la obligación personal, y con efectos desde la entrada en vigor de la Ley 38/2022. Ello permitiría solicitar la devolución de ingresos indebidos por parte de quienes presentaron la declaración en este ejercicio.

Pero no se ha corregido la inaplicación a los sujetos por obligación real del límite de la cuota íntegra, lo que supone un incremento del gravamen⁷⁷. El problema se produce cuando una parte relevante de su patrimonio esté en España y se acrecienta con la nueva presunción de titularidad indirecta de inmuebles a través de participaciones en sociedades no residentes. Estando en una situación comparable residentes y no residentes, dicha restricción constituiría una vulneración de la libre circulación de capitales (Vega Borego, 2023, pp. 270 y 292). Afecta a los no residentes y a los impatriados del artículo 93 de la LIRPF (personas físicas residentes fiscales en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español que opten por tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes –IRNR–). Respecto de estos últimos, las Consultas DGT V0420/2023 y V0424/2023, de 24 de febrero (NFC084753 y NFC084754, respectivamente), determinan que los sujetos pasivos del ITSGF debidamente acogidos al régimen fiscal especial de impatriados quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR. La falta de aplicación del escudo fiscal permitiría acudir al TJUE por vulneración del derecho a la libre circulación de capitales conforme al artículo 63 del TFUE, como declaró la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–) en relación con el ISD, aplicable a todos los residentes, incluso extracomunitarios (Sentencia del TS 242/2018, de 19 de febrero (rec. núm. 62/2017 –NFJ069781– y posteriores). Recientemente, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de las Islas Baleares, en las Sentencias 81/2023, de 1 de febrero (rec. núm. 432/2020 –NFJ089565–) y 517/2023, de 28 de junio (rec. núm. 431/2020 –NFJ091252–),

⁷⁶ El fundamento se halla, en primer lugar, en la prohibición de la discriminación por razón de la nacionalidad (art. 21.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) y, habida cuenta que los no residentes en un Estado de la Unión Europea no poseen habitualmente su nacionalidad, en la inmensa mayoría de los casos una discriminación por razón de la residencia acabará siendo una discriminación por razón de la nacionalidad (Sentencia del TJUE de 25 de noviembre de 2021, asunto C372/20 –NSJ063425–, QY). Y, en segundo lugar, en las libertades comunitarias de establecimiento, de prestación de servicios y de movimiento de capitales (arts. 63 y ss. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–).

⁷⁷ Extrañamente, el Plan Presupuestario 2023 (p. 61) los excluía de la ley:

Este nuevo impuesto no obliga a quienes tributan directamente al Estado por el Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, sólo es aplicable a residentes en España, con la excepción de los residentes en Ceuta y Melilla: no se aplica a no residentes y tampoco a impatriados.

ha extendido el límite del artículo 31.1 de la LIP también a los no residentes en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, siguiendo el precedente de la citada sentencia del TJUE, apreciando un trato fiscal discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales⁷⁸. Ello permitiría minorar la cuota del IP en atención al IRPF en el extranjero.

También plantea dudas la introducción por la Ley 38/2022 del gravamen de las personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, modificando el artículo 5.2 b) de la LIP con objeto de considerar situados en España los valores, no negociados en mercados organizados, representativos de la participación en fondos propios de entidades cuyo activo esté constituido en al menos el 50 %, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español⁷⁹. Ello afecta especialmente a los no residentes que invirtieron en inmuebles radicados en España hasta octubre de 2022 a través de entidades no residentes bajo la confianza de que, sin cumplir los requisitos del artículo 4.8 de la LIP, no resultarían gravados por el IP. Dicha confianza derivaba de las contestaciones a Consultas de la DGT de 14 de noviembre de 2019 y 9 de julio de 2021 (V3178/2019 –NFC074292– y V2070/2021 –NFC081000–, respectivamente) confirmando que la tenencia de acciones o participaciones en entidades no residentes que posean inversiones inmobiliarias en España, directa o indirectamente, no genera tributación en el IP. Como apunta Al-mudí Cid (2023, p. 48) analizando estos antecedentes, la aprobación del ITSGF y el nuevo punto de conexión fijado por el legislador español a través de la Ley 38/2022 frustran totalmente la fundada y lícita expectativa de los no residentes de no resultar gravados por la titularidad indirecta del patrimonio, propiciada por la posición de la DGT unida a la pasividad del legislador hasta las postrimerías del año 2022.

Añade el artículo 5.2 b) de la LIP que «el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo», deduciéndose las cargas, gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español y las deudas por capitales invertidos

⁷⁸ La Sentencia del TSJ de las Islas Baleares 81/2023, de 1 de febrero (rec. núm. 432/2020 –NFJ089565–), señala en el FJ 4 que esta diferencia de trato constituye:

una discriminación intolerable y arbitraria para el sujeto pasivo que tributa por obligación real en comparación con el contribuyente residente en España. Y en segundo lugar, produce el efecto pernicioso de disminuir el valor del bien del que es titular, lo cual constituye una demostración de la limitación de la libre circulación de capitales.

Se trataba de un contribuyente residente fiscal en Bélgica que presentó su declaración del IP como no residente (por sus activos situados en España) sin aplicar la regla del artículo 31 de la LIP. A continuación, inició un procedimiento de reclamación de ingresos indebidos aplicando la regla indicada y tomando en consideración tanto la base imponible como la cuota declarada en el IRPF en Bélgica.

⁷⁹ Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

en los mismos, por remisión al artículo 9.4 de la LIP. Ello permite colegir que solo se exigirá por la parte de inmuebles situados en España, no por la totalidad del activo⁸⁰.

Con esta nueva normativa, las personas físicas no residentes titulares indirectas de inmuebles en España a través entidades situadas en otros Estados serán gravadas por ambos impuestos si se da una de estas tres circunstancias: que no haya convenio para evitar la doble imposición, que el convenio no contenga la cláusula del artículo 22.4 del Modelo de Convenio de la OCDE que atribuye la potestad de gravamen sobre el patrimonio al Estado de residencia como regla general o que el convenio prevea expresamente la posibilidad de gravar la titularidad indirecta de inmuebles en España (Almudí Cid, 2023, pp. 49 y ss.). Y en el caso de países con los que haya convenio para evitar la doble imposición sin apartado referido a sociedades inmobiliarias cuyo activo principal esté constituido por bienes inmuebles, no habrá que pagar ni el IP ni el ITSGF, dado que el convenio no otorga potestad tributaria a España en estos supuestos⁸¹.

Otra diferencia de trato entre residentes y no residentes la encontramos en la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2023, que interpreta el artículo 9.4 de la LIP, relativo a la base imponible en obligación real de contribuir⁸². Según este precepto, solo serán deducibles las deudas por capitales invertidos en los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo. Se enjuiciaba la deducción de un préstamo hipotecario sobre un inmueble en España de un residente en Dinamarca no destinado a la adquisición del bien, porque se formalizó tres años después de su adquisición. Sentencia el Alto Tribunal que «las deudas no vinculadas a la adquisición o inversión en el bien que determina el hecho imponible no son deducibles del valor del bien», denegando la deducción. Ello provoca un tratamiento distinto respecto de los sujetos por obligación personal, para los que el patrimonio neto resulta de minorar los bienes y derechos en «las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo», que podría considerarse contraria al principio de no discriminación y libre circulación de capitales⁸³.

Las dudas apuntadas se suman a otros aspectos del IP que generan inseguridad jurídica relativos al sujeto pasivo (cuando no coincide el titular jurídico con el titular real), el concepto

⁸⁰ Esta es la postura de Del Campo Jiménez y Del Campo Zafra (2023), con la que coincidimos.

⁸¹ Es el caso de Argentina, Austria, Bolivia, Bulgaria, Canadá, Chequia, Chile, Chipre, Costa Rica, Cuba, Ecuador, Emiratos, Eslovaquia, Estonia, Grecia, Hungría, Indonesia, Irán, Kuwait, Letonia, Lituania, Macedonia, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Rusia, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez y Venezuela. Véase Del Campo Jiménez y Del Campo Zafra (2023).

⁸² La sentencia estima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de las Islas Baleares de 28 de abril de 2021, que había estimado la pretensión del recurrente.

⁸³ Compartimos, en tal sentido, el parecer de Martínez Lafuente (2023).

de base imponible (las cargas y deudas deducibles), las reglas de valoración (donde activos económicamente semejantes pueden tener valores muy distintos: inmuebles, participaciones sociales no cotizadas, obras de arte, etc.) y a la inexistencia de un reglamento que lo desarrolle, salvo en lo relativo a la exención de activos afectos y participaciones empresariales por el Real Decreto 1704/1999, que ha quedado obsoleto. Y esta falta de certeza se trasladará al ITSGF, dada su remisión prácticamente en bloque a la normativa del IP, lo que será motivo de recursos, incrementando la litigiosidad.

Por último, cabe plantear si, presentada la solicitud de rectificación o un recurso contra una liquidación, debe mantenerse abierto el proceso. Ciertamente, ello dependerá de las ganas y medios económicos con los que contemos, pero hay que advertir que, si no actuamos frente a la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación o a la desestimación del recurso, no se nos aplicaría el futuro pronunciamiento del TC por la limitación de efectos que se viene produciendo desde la Sentencia del TC 45/1989, de 20 de febrero –NFJ000499– (sentencia o resolución administrativa firme, liquidaciones no impugnadas y autoliquidaciones consentidas). Por eso, si no se quiere proseguir el procedimiento, sería recomendable desistir de la solicitud de rectificación o del recurso planteado⁸⁴. De este modo, si más adelante un órgano jurisdiccional plantea una cuestión de inconstitucionalidad, podríamos reactivarlo y beneficiarnos de un futuro fallo.

7. Conclusiones

La aprobación del ITSGF supone, de facto, una intromisión en las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en el IP, al impedir bonificar dicho impuesto en las que lo habían hecho, extramuros del bloque de la constitucionalidad, restringiendo su autonomía financiera y apropiándose de la recaudación, como ponen de manifiesto las modificaciones autonómicas llevadas a cabo suprimiendo bonificaciones y elevando el gravamen. El informe para la reforma tributaria de 2022 advirtió que esta actuación afectaba a la autonomía financiera de dichas comunidades autónomas al impedir «eliminar de facto la tributación».

Su creación mediante una enmienda a una proposición de ley con un contenido definido y determinado –el gravamen a la banca y las energéticas– introduce contenido heterogéneo con una materia (hacienda general) y un objeto (armonizador) distintos a los de la ley originaria, dando lugar a una realidad nueva que obliga a cambiar su título, alterando sustancialmente la voluntad de los grupos parlamentarios. Ello se acrecienta al presentar la enmienda el último día del plazo (10 de noviembre, prorrogado en seis ocasiones), eliminando la posibilidad de avocación al Pleno, impidiendo el necesario debate y provocando

⁸⁴ En tal sentido se pronunció Arrieta Martínez de Pisón (2024).

errores de técnica legislativa en una materia, la tributaria, sujeta a una reserva de ley sin limitaciones con base en el principio de autorrepresentación.

Su entrada en vigor en 2022, habiéndose publicado la enmienda el 18 de noviembre, unida a la imprevisibilidad de la medida, la relevancia del periodo impositivo en elementos esenciales del tributo y su vinculación con el IRPF afecta al principio de seguridad jurídica. En su vertiente negativa de interdicción de la arbitrariedad, por constituir una retroactividad impropia que incide en elementos esenciales que conforman el tributo entre uno y otro devengo (residencia, bienes desde el anterior devengo, requisitos de la empresa familiar, base imponible en acciones cotizadas y cuentas financieras, límite de tributación con el IRPF, etc.). Y en su proyección positiva de salvaguarda de la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, pues los antecedentes no hacían previsible su implantación en 2022.

Hay una sobreimposición de la propiedad inmobiliaria con la superposición a este impuesto del IBI y la imputación de rentas en el IRPF, acrecentada en los casos en que opere el valor de referencia del Catastro por constituir base imponible de un tributo que grave su adquisición a partir de 2022. Debería permitirse deducir en la imposición sobre el patrimonio (IP e ITSGF) la cuota satisfecha en ambos casos. Ello, unido a unos tipos elevados comparados con los pocos países de nuestro entorno que mantienen la imposición sobre el patrimonio, a la cuota mínima de los patrimonios improductivos y al impuesto mínimo del 20 %, puede provocar imposiciones muy superiores al 60 % en patrimonios no productivos generando una carga tributaria total desproporcionada. Afirma la Sentencia del TC 149/2023, de 7 de noviembre (NCJ066927), que la confiscatoriedad requeriría agotar el valor del propio patrimonio, pero, en aquellos casos en que supere el 100 % de la base imponible del IRPF, podría reputarse confiscatorio con base en la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre (NFJ075398).

La pretendida armonización no se produjo en 2022, al quedar fuera el País Vasco, y ha provocado una diáspora normativa que ha entrado en vigor, progresivamente, en 2022, 2023 y 2024, aumentando las alícuotas, suprimiendo bonificaciones en unas comunidades autónomas y creándolas en otras, lo que abunda en la falta de certeza. Lo más razonable habría sido incrementar el mínimo exento en el IP al nivel del ITSGF para las que lo pretendan eximir, y replicar la tarifa del ITSGF para las que lo quieran gravar.

Existen diversas vías para evitar o reducir la tributación: con donaciones a familiares próximos (aprovechando las exenciones por transmisión de la empresa familiar o de la vivienda habitual por mayores de 65 años), afectando el patrimonio a una actividad económica con los requisitos de la LIP para aplicar la exención, aportando los bienes a la sociedad de gananciales en caso de matrimonio, trasladando la residencia fiscal o reduciendo la base imponible del IRPF.

Tras las cinco sentencias desestimatorias del TC quedan algunas vías de impugnación. Primero, alegar la quiebra de la confianza legítima por su aplicación en 2022, a la que no

da expresa respuesta esta jurisprudencia, solicitando al órgano jurisdiccional que plantee una cuestión de inconstitucionalidad o, en los casos de cambio de residencia de otro Estado miembro a España, una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo que podría ampliarse, por el mismo motivo, a la sujeción de la titularidad indirecta de inmuebles en España al ITSGF. Segundo, plantear que su entrada en vigor debió ser en 2023 como materia de legalidad ordinaria, pues la orden ministerial que aprobó el modelo es la que fijó los plazos de declaración, pero la ley no lo señala expresamente. Tercero, aducir la vulneración del derecho a la no discriminación y a la libre circulación de capitales ante el TJUE, por el mayor gravamen que supone para los no residentes no poder aplicar el límite a la cuota íntegra. En este punto se ha corregido la redacción inicial que no contemplaba la exención de 700.000 euros para los no residentes, y su carácter retroactivo permitirá a estos reclamar la devolución de ingresos indebidos. También podrían invocarse estos derechos con relación al nuevo gravamen de las personas físicas no residentes por la tenencia indirecta de inmuebles en España, en cuanto a la no deducción de cargas y deudas de bienes en España posteriores a su adquisición.

Por último, en caso de haber iniciado una solicitud de rectificación o un recurso relativo a este impuesto, lo recomendable es mantenerlo abierto o desistir y plantearlo más adelante para evitar la limitación de efectos a que nos tiene acostumbrado el TC en sus sentencias favorables a los intereses de los contribuyentes y beneficiarnos de un futuro pronunciamiento.

Referencias bibliográficas

Almudí Cid, J. M. (2023). *El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: Adecuación a la Constitución, los convenios para evitar la doble imposición y el derecho de la Unión Europea* [Paper n.º 21]. AEDAF.

Alonso González, L. M. (2023). Legislando en fraude de ley: el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. *Revista del IEE, 1* [Impuesto sobre las grandes fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad].

Andrade Cabello, J. (2023). Devolviendo «golpe por golpe» también en materia fiscal:

¿se atreverá la Comunidad de Madrid a desactivar realmente los efectos del impuesto sobre grandes fortunas? *Diario La Ley*, 10389.

Arrieta Martínez de Pisón, J. (24 de enero de 2024). Ponencia. *La nueva jurisprudencia constitucional tributaria: decretos-leyes, IRPF, impuesto temporal sobre las grandes fortunas*. Curso AEDAF Madrid-Zona Centro/ICAM celebrado en Madrid.

Campo Jiménez A. del y Campo Zafra, A. del (2023). *Impuestos de patrimonio y de solidaridad de grandes fortunas y los no residentes con inmuebles en España*. DMS Legal

- Intelligent. <https://www.consultingdms.com/impuestos-de-patrimonio-y-de-solidaridad-de-grandes-fortunas-y-los-no-residentes-con-inmuebles-en-espana/>
- Casado Ollero, G. (24 de enero de 2024). Presentación de la jornada. *La nueva jurisprudencia constitucional tributaria: decretos-leyes, IRPF, impuesto temporal sobre las grandes fortunas*. Curso AEDAF Madrid-Zona Centro/ICAM celebrado en Madrid.
- Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. IEF; Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Cuatrecasas (2023). *El TC se pronuncia sobre el impuesto a las grandes fortunas*. <https://www.cuatrecasas.com/resources/impuesto-fortunas-text-6583178592873335132380.pdf?v1.65.0.20231214>
- García Novoa, C. (2023). Los visos de inconstitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (impuesto de solidaridad). *Revista del IEE*, 1 [Impuestosobre las grandes fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad].
- González Ortiz, D. (2013). Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto. *Revista Española de Derecho Financiero*, 160, 55-100.
- Martín Queralt, J. M. (dir.) (2022). *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al derecho comunitario del gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*. IEE. <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/Estudio-adequacion-gravamen-temporal-a-entidades-de-credito-2.pdf>
- Martínez Lafuente, A. (2023). Obligación real de contribuir y deducción de cargas y deudas en el impuesto sobre el patrimonio. *Notarios y Registradores*. <https://www.nota-riosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/obligacion-real-de-contribuir-y-deducccion-de-cargas-y-deudas-en-el-impuesto-sobre-el-patrimonio/>
- Orón Moratal, G. (14 de octubre de 2023). ¿En qué fecha se devenga el nuevo impuesto sobre las grandes fortunas? *Cinco Días*. <https://cincodias.elpais.com/opinion/2023-10-24/en-que-fecha-se-devenga-el-nuevo-impuesto-sobre-las-grandes-fortunas.html>
- Platero Alcón, A. (2016). El impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito: ejemplo paradigmático de la limitada autonomía financiera de las comunidades autónomas. *Estudios de Deusto*, 64(2), 189-224. <https://revista-estudios.revistas.deusto.es/article/view/1255/1503>
- Portillo, J. (16 de noviembre de 2023a). El plan fiscal de Sánchez: alzas a fortunas, capitales y empresas y prórroga de la rebaja del IVA. *Expansión*. <https://www.expansion.com/economia/2023/11/16/655520ea468aebb52f8b4682.html>
- Portillo, J. (8 de diciembre de 2023b). Así queda el cobro de patrimonio en Madrid para neutralizar a Hacienda. *Expansión*. <https://www.expansion.com/economia/2023/12/08/657224d3e5fdea56158b459a.html>
- Puviani, A. (1972). *Teoría de la ilusión financiera* (A. Rodríguez Bereijo, trad.). IEE.
- Ruiz Almendral, V. (2022). Límites y problemas constitucionales del impuesto «armonizador» sobre las grandes fortunas en España. *Asamblea, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, 43, 127-181.
- Ruiz Gallud, S. (2023). El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico ni económico. *Revista del IEE*, 1 [Impuesto sobre las grandes fortunas. Un análisis académico y doctrinal de su inconstitucionalidad].



Santaolalla López, F. (2011). ¿Es la homogeneidad material condición indispensable de las iniciativas legislativas? *Revista de las Cortes Generales*, 83.

Tipke, K. (2000). *Die Steuerrechtsordnung* (vol. I, 2.ª ed.). Verlag Dr. Otto Schmidt.

Utande San Juan, J. M.ª (2023). Aspectos constitucionales del impuesto temporal de

solidaridad de las grandes fortunas. *Tributos locales*, 162. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Vega Borrego, F. A. (2023). Impuesto sobre grandes fortunas, no residentes y derecho europeo. En *Libertades comunitarias y derecho tributario [Nueva Fiscalidad, monográfico]*.

Juan Ignacio Gorospe Oviedo. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU San Pablo (Madrid). Doctor en Derecho por la UCM. Diplomado en Derecho Tributario por la EPJ becado por el ICAM. Máster en Dirección Administrativo-Contable por el CEF. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. <https://orcid.org/0000-0002-4024-8831>



Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.

UNED (España)

imartin@der.uned.es | <https://orcid.org/0000-0002-7262-8011>

Extracto

El Real Decreto-Ley 6/2023 ha reformado profundamente varios artículos 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 este trabajo analizamos las modificaciones que afectan exclusivamente a los incentivos fiscales al mecenazgo.

Palabras clave: mecenazgo; Ley 49/2002; entidades no lucrativas; tercer sector; donaciones; comodato; convenios de colaboración empresarial.

Recibido: 22-01-2024 / Aceptado: 29-01-2024 / Revisado: 05-02-2024 / Publicado (en avance *online*): 16-02-2024

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2024). Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 57-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21355>



Analysis of the new developments in tax incentives for patronage following Royal Decree-Law 6/2023, of 19 december

Isidoro Martín Dégano

Abstract

Royal Decree-Law 6/2023 has profoundly reformed several articles of Law 49/2002, of 23 December, on the tax regime for non-profit organisations and tax incentives for patronage. In this paper we analyse the amendments that exclusively affect the tax incentives for patronaje.

Keywords: patronage; Law 49/2022; non-profit organisations; third sector; donations; gratuitous bailment; business collaboration agreements.

Received: 22-01-2024 / Accepted: 29-01-2024 / Reviewed: 05-02-2024 / Published (online preview): 16-02-2024

Citation: Martín Dégano, I. (2024). Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 57-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21355>

Sumario

1. Introducción
2. El origen de la reforma y su aprobación mediante real decreto-ley
3. Donaciones
 - 3.1. El incremento de los porcentajes y límites de deducción para el donante
 - 3.1.1. IRPF (art. 19)
 - 3.1.2. IS (art. 20)
 - 3.1.3. IRNR (art. 21)
 - 3.2. La cesión de uso de bienes muebles o inmuebles como forma de mecenazgo (art. 17.1 f)
 - 3.2.1. La cesión de uso, como modalidad de donación, antes de la reforma
 - 3.2.2. La valoración de la cesión de uso
 - 3.3. Reconocimiento y/o «contraprestación» al donante (art. 17.2)
 - 3.3.1. Las donaciones puras y simples frente a las modales y onerosas
 - 3.3.2. El obsequio de valor simbólico y sus consecuencias tributarias
4. Convenios de colaboración empresarial (art. 25)
 - 4.1. Los tipos de ayudas económicas que puede realizar el colaborador
 - 4.1.1. Las ayudas dinerarias o en especie
 - 4.1.2. Las ayudas por medio de prestaciones de servicios
 - 4.2. La difusión por el colaborador de su actuación
 - 4.3. La exención de la ganancia patrimonial por entregar bienes
 - 4.4. La difusión de la ayuda recibida no es una prestación de servicios

Referencias bibliográficas

1. Introducción

El Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo (Real Decreto-Ley 6/2023), ha introducido unas importantes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002). Estas afectan a los requisitos de acceso al régimen especial (art. 3), explotaciones económicas exentas (art. 7) y exención de algunos impuestos locales (art. 15), pero, en este estudio solamente vamos a analizar las que se centran en los incentivos fiscales al mecenazgo (arts. 17 a 21 y 25)¹.

De las cinco modalidades de mecenazgo solo se han reformado dos (donaciones y convenios de colaboración empresarial) manteniendo su regulación las actividades prioritarias de mecenazgo (art. 22), los gastos en actividades de interés general (art. 26) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27).

En las donaciones se han implementado medidas de dos tipos². Por un lado, se ha aumentado su cuantía al incrementar los porcentajes de deducción y sus límites (arts. 18, 19 y 20). Por otro, se ha ampliado el concepto de donación deducible: añadiendo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles como forma de donación (17.1) y admitiendo una cierta recompensa o contraprestación al donatario (art. 17.2). En el convenio de colaboración empresarial (art. 25) se contemplan las ayudas en especie como forma de colaborar;

¹ Estas modificaciones están recogidas en el artículo 129, dentro del libro IV del Real Decreto-Ley 6/2023.

² También se ha modificado el artículo 18.1 f), dedicado a la valoración de las donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del patrimonio histórico español a que se refieren las letras c) y d) del artículo 17.1. La reforma no tiene mayor trascendencia, pues se hace para adaptarse a la nueva numeración de este último artículo. En nuestra opinión, la modificación contiene una errata, pues lo correcto sería mencionar las letras e) y f) del artículo 17.1 y no c) y d).

se permite la difusión por el colaborador de su actuación benéfica y se declara exenta la ganancia del colaborador cuando la ayuda consiste en bienes.

Todas estas medidas entraron en vigor el 1 de enero de 2024 según lo establecido por la disposición final novena del Real Decreto-Ley 6/2023. Se aplicarán a los mecenas de las entidades, públicas y privadas, enumeradas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 a las que nos referiremos genéricamente como entidades no lucrativas.

2. El origen de la reforma y su aprobación mediante real decreto-ley

En la anterior legislatura (2019-2023) se presentaron varias proposiciones de ley con el objeto de modificar la Ley 49/2002. De todas, se tramitó la presentada por el Grupo Parlamentario Plural (en concreto por el PDeCAT) que estaba debatiéndose en el Senado cuando se produjo la disolución anticipada de las Cortes por el Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo. Como consecuencia de ello quedó precipitadamente inconcluso el procedimiento legislativo correspondiente a esta iniciativa. Lo más probable es que, de no haberse producido esta circunstancia, se hubiera aprobado definitivamente la reforma, pues existía unanimidad en los grupos parlamentarios.

En la legislatura actual, el Gobierno retoma esta iniciativa, en los mismos términos en que se encontraba en el Senado, y la aprueba mediante real decreto-ley. Esto tiene gran importancia pues el debate parlamentario de la proposición de ley citada resultará de gran utilidad a la hora de interpretar las modificaciones que vamos a comentar.

Para evitar una posible inconstitucionalidad, se justifica la extraordinaria y urgente necesidad que requiere la aprobación de esta clase de norma en la exposición de motivos. Con carácter general –para toda clase de disposiciones que incluye (se le conoce popularmente como decreto ómnibus)–, se explica por la necesidad de aprobar diferentes medidas incluidas en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de cuya realización depende el correspondiente desembolso de fondos europeos *Next Generation*. Y, en concreto, por lo que respecta a la reforma de la Ley 49/2002, se considera que es imprescindible para dar cumplimiento al hito CID 352 del citado plan («entrada en vigor del Estatuto del Artista, fomento del mecenazgo y régimen de incentivos fiscales»). Por otro lado, continúa la justificación recogida en la exposición de motivos del real decreto-ley:

Es imperativo, urgente y necesario, que el tejido social cultural, educativo, investigador, siga trabajando en las actividades de interés general en las que trabaja. A menudo las entidades sin ánimo de lucro que trabajan en actividades de interés general cubren parcelas de nuestro estado del bienestar que las administraciones públicas no alcanzan a cubrir, o que solo pueden llegar a cubrir a costes muy superiores. Por ello, urge complementar el gasto público destinado a estas actividades

con el incentivo fiscal al mecenazgo hacia estas actividades, dentro del marco de medidas que, de forma extraordinaria y urgente, se vienen aprobando en adaptación a la evolución económica y social, impactada aún por las consecuencias en España de la guerra en Ucrania.

Además, se recuerda la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) en relación con la materia tributaria admitida y excluida del real decreto-ley para justificar el uso de este tipo de norma³.

Por razones de espacio no vamos a analizar la idoneidad del sorprendente uso de este tipo de norma para reformar el mecenazgo, sino que nos limitaremos a comentar su contenido.

³ A este respecto:

El Tribunal Constitucional [SSTC 35/2017, de 1 de marzo (F. J. 5.º) 100/2012, de 8 de mayo (F. J. 9) 111/1983] sostiene que el sometimiento de la materia tributaria al principio de reserva de ley (artículos 31.3 y 133.1 y 3 CE) tiene carácter relativo y no absoluto, por lo que el ámbito de regulación del decreto-ley puede penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no afecte a las materias excluidas, que implica en definitiva la imposibilidad mediante dicho instrumento de alteración del régimen general o de los elementos esenciales de los tributos, si inciden sensiblemente en la determinación de la carga tributaria o son susceptibles de afectar así al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo.

El libro cuarto contempla modificaciones concretas y puntuales que no suponen afectación al deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos previsto el artículo 31.1 de la Constitución. Así, como indica la STC 73/2017, de 8 de junio, (FJ 2), «A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, es "al examen de si ha existido 'afectación' por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución"»; lo que exigirá «tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9, y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del título I de la Constitución se inserta el artículo 31.1, del que se deriva el deber de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo»; vulnera el artículo 86.1 CE, en consecuencia, «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6, y 35/2017, FJ 5, por todas). De conformidad con lo indicado, es preciso tener en cuenta, en cada caso, «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5).

El Real Decreto-Ley 6/2023 se convalidó el 10 de enero de 2024 y se tramitará como proyecto de ley en el que podrían incorporarse algunas de las propuestas que hacemos en este estudio.

En todo caso, las reformas aprobadas en relación con el mecenazgo no tienen una vocación de permanencia, pues serán revisadas al transcurrir tres años desde su entrada en vigor. Así la disposición adicional decimosexta establece que el Gobierno presentará un informe en el Congreso de los Diputados evaluando su impacto y valorando la oportunidad de mantenerlas o modificarlas. A los efectos de la presentación de dicho informe, las Administraciones competentes de las comunidades autónomas remitirán al Gobierno el efecto de las políticas públicas de promoción, fomento y desarrollo del mecenazgo con especificación de las cifras y los datos de su gestión, así como las propuestas de mejora que consideren convenientes para el fomento de la filantropía y el mecenazgo.

3. Donaciones

El primer tipo de mecenazgo –y más característico⁴– lo conforman las donaciones, donativos y aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas. En nuestra opinión, estas tres clases de mecenazgo tienen la misma naturaleza jurídica, siendo sus diferencias de escasa entidad y no afectan al contenido de la reforma, por lo que las trataremos de modo unitario refiriéndonos a todas ellas, en adelante, como donaciones⁵.

En las donaciones, las modificaciones son de dos tipos. Por un lado, hay un aumento de la cuantía del incentivo, lo que no supone una gran novedad, pues, hasta el Real Decreto-Ley 6/2023, todos los cambios normativos habían tenido como objetivo incrementar los porcentajes y límites de la deducción. Poco se puede debatir sobre esta medida hasta esperar sus resultados para poder analizar su eficacia. Por otro lado, se amplía el tipo donaciones a las que se aplica el incentivo fiscal correspondiente, lo que genera ciertas dudas conceptuales.

⁴ En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), la deducción en la cuota se introdujo por primera vez en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Posteriormente, se admitió también en el impuesto sobre sociedades (IS) a raíz de la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

⁵ La Ley 49/2002 no define estos conceptos, a diferencia de lo que acontece con otras formas de mecenazgo. En el caso de la donación habría que acudir a la definición del artículo 618 de Código Civil: «Es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta». El término «donativo» se utiliza indistintamente al de donación, aunque en su sentido usual los donativos suelen ser dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar ningún documento en los que se formalice tal entrega. Con el término «aportaciones» se está refiriendo a un tipo de donación que es la dotación que hacen los fundadores con ocasión de la constitución de una fundación (art. 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre).

3.1. El incremento de los porcentajes y límites de deducción para el donante

El incentivo fiscal ha consistido siempre en una deducción en la cuota del impuesto personal del donante según sea una persona física o jurídica, ya resida o no en España. El porcentaje de deducción era el mismo cualquiera que fuera la entidad, fin o actividad a la que se destinaba la donación. En los tres impuestos afectados (IRPF, IS y sobre la renta de no residentes [IRNR]) se han introducido modificaciones por las que se incrementa la cuantía de la deducción, aumentando el porcentaje aplicable en todos ellos y elevando el límite del importe que puede ser deducible en el IS y en el IRNR.

Con toda seguridad, el Gobierno tomará como referencia los datos derivados de la elevación de estos porcentajes a la hora de verificar la efectividad de esta reforma una vez que transcurran los tres años a los que se refiere la disposición adicional decimosexta del real decreto-ley⁶. En las otras medidas aprobadas para las donaciones no será fácil comprobar su éxito, pues en el modelo 182 –de donde obtendrá la información– no se especifican (no se distingue entre la modalidad de donación: ya sea una cesión de bienes o una donación con contraprestación) o directamente no se recogen, como ocurre en los convenios de colaboración empresarial. No obstante, a la hora de analizar estos datos, habrá que tener en cuenta que los incentivos fiscales influyen positivamente en el incremento de las donaciones, pero no son la única –ni principal, en nuestra opinión, cuando se trata de personas físicas– causa que lleva a donar, como ha constatado la AIReF (2020, p. 121) en su estudio sobre los beneficios fiscales⁷.

⁶ Sin duda, la introducción del micromecenazgo y la fidelización han sido los principales causantes del aumento significativo de los donativos en el IRPF a las entidades de la Ley 49/2002. En 2014, el número de liquidaciones (parte estatal) era de 2.946.889 y el importe de 110.748.958 euros. En 2015 (primer año de aplicación de estas medidas), las liquidaciones fueron 3.035.784 y el importe 170.791.827 euros. Los últimos datos son de 2021, en el que los declarantes fueron 3.817.236 y el importe de 650.855.818 euros. Estadísticas disponibles en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadisticas_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml?faqlid=a119ec15d48c0710VgnVCM100000dc381e0aRCRD

El estudio de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF, 2020) no observa cambios significativos con ocasión de la introducción de estas medidas. Pero, en nuestra opinión, estos datos no son significativos, pues solo contempla los dos primeros años de aplicación de la medida (2016 y 2017), únicos disponibles en ese momento.

⁷ En opinión de este organismo:

De acuerdo con algunas encuestas a nivel europeo, los incentivos fiscales influyen positivamente en el aumento de los donativos, pero existen otros factores que podrían tener mayor influencia, como la publicidad en medios sociales o los nuevos medios tecnológicos. En los últimos años, los factores con mayor influencia a la hora de realizar donativos han sido las campañas en las redes sociales, los desarrollos tecnológicos o la crisis de refugiados, por ejemplo. Además, la mejora en los estándares de las ONG también ha tenido una gran influencia, y España es uno de los países que mejor puntuación obtiene en lo relativo a la protección de datos.

El incremento de los porcentajes de deducción (y del límite de la base de la deducción en el IS y el IRNR) que introduce el Real Decreto-Ley 6/2023 también va a tener una incidencia sobre otro tipo de mecenazgo, las actividades prioritarias, pese a que el artículo 22 de la Ley 49/2002 no ha sufrido cambio alguno en su redacción. Esta norma contempla la posibilidad de que la ley de presupuestos generales del Estado establezca una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como unas determinadas entidades beneficiarias. En relación con dichas actividades y entidades, esa ley podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas para las donaciones en el IRPF, el IS y el IRNR. De contemplarse estas actividades en la próxima ley de presupuestos –como es de prever que así suceda, pues todas las anteriores lo han hecho–, el incremento porcentual se hará sobre los nuevos porcentajes y límites que vamos a comentar.

3.1.1. IRPF (art. 19)

Tradicionalmente, la donación permitía una deducción en la cuota del IRPF por un porcentaje único cualquiera que fuera la cantidad donada. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2015, este modelo se modificó con la introducción de los conocidos popularmente como «micromecenazgo» y «fidelización»⁸. En ambas medidas –aplicables tanto a las donaciones dinerarias como en especie– se han introducido reformas por el real decreto-ley que estamos comentando. Dado que se trata de normas complejas, las explicaremos brevemente para poder comprender el alcance de las modificaciones.

En el micromecenazgo se establecen dos tramos para la deducción del conjunto de las donaciones en función de si las cantidades donadas son inferiores o superan un límite que, hasta la reforma, era de 150 euros. En el primer tramo (hasta 150 euros) se aplica un mayor porcentaje de deducción (el 80 %) y en el otro uno más reducido (35 %) por lo que exceda de esa cantidad. Con ello se pretende favorecer las pequeñas donaciones –cuyo importe medio no supera el límite fijado– que son las más comunes entre los contribuyentes de este impuesto.

Pues bien, la reforma de 2023 ha supuesto, por una parte, un incremento en el límite que determina lo que es micromecenazgo aumentándolo de 150 a 250 euros, pero manteniéndose el porcentaje de deducción en el 80 % para este primer tramo. Por otra parte, se ha incrementado el porcentaje de deducción (de 35 al 40 %) para las cantidades que excedan de ese nuevo límite.

⁸ Esta reforma se realizó por la disposición final quinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, y estaba inspirada en lo dispuesto por la Ley foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

Creemos que la mejor forma de entenderlo es contraponiendo las dos gráficas comparativas siguientes:

Antes de la reforma:

Base de deducción. Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	80
Resto base de deducción	35

A partir del 1 de enero de 2024:

Base de deducción. Importe hasta	Porcentaje de deducción
250 euros	80
Resto base de deducción	40

Al micromecenazgo se une el otro incentivo a las donaciones –conocido como fidelización–, que también eleva la deducción tratando de favorecer las donaciones recurrentes a una misma entidad no lucrativa para que tenga una financiación estable. De tal manera que, si se sigue donando a esa entidad –durante un tiempo determinado y la cantidad se mantiene o incrementa anualmente–, el porcentaje de deducción aumenta –respecto del general– para lo que excede del micromecenazgo.

La reforma de la fidelización ha supuesto una elevación del porcentaje de deducción y un nuevo plazo durante el que se tiene que mantener la donación a la misma entidad.

En relación con la primera modificación, la fidelización se aplica solo cuando el conjunto de las donaciones supera los 250 euros (antes 150) aplicándose sobre el exceso un tipo superior al general (en la actualidad, 40 %). A partir de la reforma, el porcentaje ha subido del 40 al 45 % para la cantidad que exceda de 250 euros, al igual que se ha aumentado el tipo general (el que no se aplica a las donaciones recurrentes) del 35 al 40 %.

Para que pueda considerarse que existe fidelización hay que estar donando año tras año a una entidad la misma cantidad o aumentándola respecto del año anterior. La redacción original del artículo 19.2 era sumamente confusa –aunque tampoco es que la nueva sea especialmente clara–⁹ y suscitaba la duda sobre los años que debía mantenerse la donación.

⁹ La redacción previa a la reforma establecía:

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad *por importe*

En concreto, si después de tres ejercicios donando ya se podía aplicar la deducción en ese tercer ejercicio o había que esperar a hacerlo en el cuarto como sostenía la Dirección General de Tributos (DGT)¹⁰.

Con la modificación introducida por el real decreto-ley se pretende dejar claro que bastará con donar en tres ejercicios consecutivos (y no en cuatro) para que ya en el tercero se considere que hay fidelización y se pueda aplicar el porcentaje incrementado.

Por último, estas deducciones –tanto en el IRPF como en el IS– tienen un límite a efectos de determinar la base de la deducción. Este límite opera sobre la base liquidable del periodo impositivo en el primer impuesto y de la imponible en el segundo. En el IRPF no se ha modificado este límite, que sigue siendo el fijado por el artículo 69.1 de la ley del impuesto. Límite del 10 % de la base liquidable, que es conjunto para las todas las donaciones del artículo 68.3 (a entidades de la Ley 49/2002, a otras entidades no lucrativas ajenas a esa ley y a partidos políticos). Sin embargo, en el IS se ha aumentado el respectivo límite al 15 % como veremos

igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 40 por ciento.

El texto vigente dispone:

Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad, *siendo el importe del donativo, donación o aportación de este ejercicio y el del periodo impositivo anterior, igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio inmediato anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 250 euros, será el 45 por ciento.*

Hemos destacado en cursiva los cambios.

¹⁰ En la Consulta V3543/2015, de 17 de noviembre (NFC057077), una fundación plantea lo siguiente:

Si para considerar la deducción por fidelización de donativos, la entidad como responsable de acreditar el porcentaje de deducción aplicable y el importe recibido, debe tener en cuenta en el ejercicio 2015, los importes donados en los dos periodos impositivos anteriores, es decir 2014 y 2013 o por el contrario debe computarse también la cuantía de los donativos realizados en 2012.

La contestación de la DGT (mantenida en otras como la V2972/2021, de 23 de noviembre –NFC081500–) interpreta la norma de este modo:

En relación al porcentaje aplicable por razón de la fidelización de donativos en favor de una misma entidad, el artículo 20 exige que en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior, por tanto, en el ejercicio 2015 se deberán tener en cuenta los importes donados en 2014 y 2013, pero también los realizados en el ejercicio 2012 en la medida en que la norma exige además que en los dos periodos impositivos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una entidad por importe igual o superior al del periodo impositivo anterior (en este caso respecto 2013 habrá que analizarse los donativos efectuados en el ejercicio anterior 2012).

Un estudio sobre los tres o cuatro años que eran necesarios para aplicar el porcentaje incrementado a la fidelización puede consultarse en García Luis (2017, pp. 526 y ss.).

a continuación. También se sigue manteniendo en el IRPF la pérdida de las deducciones cuando se supera el límite o no hay cuota sobre la que aplicarlas, lo que no existe en el IS, sin que existan razones –salvo presupuestarias– para esta discriminación en favor de las personas jurídicas. Todas estas limitaciones han sido muy criticadas por suponer un obstáculo a las grandes donaciones de contribuyentes del IRPF –que inciden, especialmente, en la dotación fundacional–, ya que les conduce a realizar aportaciones sucesivas o de cuotas partes¹¹.

3.1.2. IS (art. 20)

En este impuesto no existe el micromecenazgo, por lo que cualquiera que sea la cuantía de la donación se le aplica el mismo porcentaje de deducción. Este porcentaje se ha incrementado por el Real Decreto-Ley 6/2023 del 35 al 40 %.

Al igual que en el IRPF, existe un incentivo a las aportaciones recurrentes. Para ellas se han previsto las dos medidas que ya hemos comentado en el IRPF con el objetivo de potenciar la fidelización: 1) el porcentaje de deducción pasa del 40 al 50 % y 2) se reduce de cuatro a tres el número de ejercicios para considerar a la donación como recurrente.

En el IS, las deducciones por mecenazgo también tienen un límite que ha permanecido invariable desde la aprobación de la Ley 49/2002: la base de la deducción no podía superar el 10 % de la base imponible. El real decreto-ley ha aumentado límite al 15 %. En este impuesto –a diferencia del IRPF– se sigue manteniendo la posibilidad de aplicar las cantidades que excedan de este límite –o que no hayan podido ser deducidas por insuficiencia de cuota líquida– en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Esta reforma está destinada a potenciar el mecenazgo de los contribuyentes del IS, pero puede resultar ineficaz si se sigue manteniendo la tributación mínima del 15 % (art. 30 bis de la LIS) de las grandes empresas por la que se pretende limitar el uso de las deducciones por realización de determinadas actividades económicas entre las que se encuentran las relativas al mecenazgo. Hay que tener en cuenta que un 85 % de las donaciones en el IS son realizadas por las grandes empresas y que, de aplicarse la tributación mínima, las primeras deducciones que se van a limitar serán, precisamente, las de la Ley 49/2002¹². Esta situación afecta especialmente a la financiación de las fundaciones creadas por este tipo de empresas en las que el mecenazgo se canaliza por medio de donaciones y no mediante convenios de colaboración en los que no existe límite alguno.

Sin duda, todas las reformas comentadas favorecen el mecenazgo de los contribuyentes del IS, pero nos parece que tendrá más influencia en la decisión empresarial otra novedad

¹¹ Por todos, véase López Díaz (2017).

¹² Esta idea fue apuntada por Blázquez Lidoy (2022b), quien realiza un exhaustivo estudio crítico de las consecuencias de la tributación mínima en el mecenazgo.

como es la posibilidad de obtener alguna contraprestación «simbólica» por la donación (art. 17.2). El puro altruismo no parece tener cabida en la lógica empresarial, ni siquiera en las modernas teorías sobre la responsabilidad social corporativa. Por el mismo motivo, el contribuyente podría inclinarse más por los convenios de colaboración, ya que podrá obtener un retorno del mecenazgo en forma de difusión. Ambas posibilidades serán analizadas *infra*.

3.1.3. IRNR (art. 21)

Los contribuyentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el IRPF para las donaciones. Esta deducción se podrá aplicar en las declaraciones que por dicho impuesto se presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La deducción para los contribuyentes con establecimiento será la regulada en el IS.

Por tanto, a ambas clases de contribuyentes les serán de aplicación las novedades introducidas en los artículos 19 y 20 de la Ley 49/2002 ya comentadas.

No obstante, la reforma introduce una modificación específica en este impuesto para los contribuyentes sin establecimiento permanente. En este caso, se ha incrementado el límite de la base imponible pasando del 10 al 15 %. Hay que subrayar que en el IRNR el límite opera sobre el conjunto de las declaraciones presentadas en el plazo de un año desde la donación y no sobre cada una de las declaraciones.

Como ya hemos comentado, este límite no se ha modificado en el IRPF, que permanece en el 10 %. No se entiende bien esta distinción entre los contribuyentes del IRPF y del IRNR cuando siempre ha existido una remisión completa a la regulación del primer impuesto. Menos aún que la diferencia favorezca a los no residentes –que con mucha probabilidad no suelen donar o, si lo hacen, no agotarán el citado límite– frente a los residentes.

3.2. La cesión de uso de bienes muebles o inmuebles como forma de mecenazgo (art. 17.1 f)

El nuevo artículo 17.1 f) de la Ley 49/2002 contempla, por primera vez, un tipo de donación fiscalmente deducible: «La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación». El legislador estatal se une así al autonómico, que ya contemplaba de forma expresa «el comodato o préstamos de uso» y «el comodato o cesiones de uso» como modalidades de mecenazgo incentivado fiscalmente, si bien diferenciadas de la donación¹³.

¹³ Por ejemplo: Baleares (Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias), Valencia (Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico

En la exposición de motivos del real decreto-ley se justifica la medida, «pues, si bien podría considerarse encuadrada dentro de las donaciones de derechos, en muchas ocasiones la falta de una mención expresa impedía realizar estas cesiones de forma efectiva».

Para esta nueva forma de mecenazgo «por un tiempo determinado» también se regula la valoración que debe tener a efectos de aplicar la deducción correspondiente.

3.2.1. La cesión de uso, como modalidad de donación, antes de la reforma

Antes de la aprobación de la reforma la DGT ya se había manifestado en favor de la deducibilidad de ciertas cesiones gratuitas de bienes –calificadas de comodatos– al considerar que eran donaciones de derechos y, por tanto, encajarían en el tipo de donación al que se refería el artículo 17.1 a) de la Ley 49/2002.

En los primeros supuestos se trataba de la cesión de inmuebles a fundaciones y asociaciones para usarlos como sede social en los que estas solo asumían los gastos de conservación y mantenimiento que generasen durante la duración del contrato. En nuestra opinión, la doctrina de la DGT era correcta, pues hay ciertos comodatos que deben ser considerados una donación indirecta. Serían aquellos en los que el comodante sufre un empobrecimiento efectivo por dejar de percibir algo o por no poder utilizar el bien en su actividad económica. En definitiva, cuando hay un lucro cesante. Sin embargo, existen comodatos que no son una donación por faltar el mencionado empobrecimiento (por ejemplo, la cesión de un cuadro por un particular para una exposición) y, si se quiere que disfruten de las deducciones fiscales correspondientes, deberían estar contemplados expresamente en la ley y con una regulación distinta a las donaciones. No obstante, en una consulta posterior de 2020, la DGT ha ampliado su interpretación aceptando también los comodatos de obras de arte cedidas por particulares a museos haciendo desaparecer –según nuestro criterio– la distinción entre comodato y donación a efectos fiscales¹⁴. Para todos estos supuestos la DGT consideraba que la base de la deducción era la prevista por el artículo 18.1 b) para las donaciones de derechos: «el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio». No se aclaraba nada más salvo que «cabe indicar que el artículo 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se remite al valor de mercado del derecho en el momento del devengo».

y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana), La Rioja (Ley 3/2021, de 28 de abril, de mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja) o Murcia (Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia).

¹⁴ Las dos primeras son las Consultas V2549/2010, de 26 de noviembre (NFC039621) y V1524/2011, de 13 de junio (NFC041750). La última es la V0613/2020, de 31 de marzo (NFC075393). Nos remitimos al estudio que hacemos de este contrato y de su tributación en Martín Dégano (2015, p. 135; 2017, p. 633).

Una vez expuesta la situación anterior debemos plantearnos qué consecuencias tiene la mención expresa de la «cesión de uso» como forma de donación deducible.

En primer lugar, hay que analizar si tiene alguna trascendencia el que se califique como cesión de uso al nuevo tipo de mecenazgo y no de comodato, contrato cuya definición guarda mucha similitud (art. 1.740 del Código Civil)¹⁵. Podríamos pensar que se debe a un descuido del legislador y que ambas figuras son la misma como ocurre en algunas normas autonómicas en las que se recoge el comodato junto a la expresión «o préstamos de uso» o la de «o cesiones de uso»¹⁶. Pero también podría existir una voluntad de no circunscribir estas cesiones gratuitas a los comodatos admitiendo otras cesiones reguladas según la voluntad de las partes y no por las previsiones de un contrato típico¹⁷. Por último, estas cesiones –al igual que el comodato– son «sin contraprestación», por lo que parece que no se permite la contraprestación simbólica que se prevé en el artículo 17.2 para el resto de las donaciones. Por todo ello, probablemente, hubiera resultado más adecuado regular el comodato o las cesiones gratuitas en un artículo diferente al de las donaciones como se ha hecho en la normativa autonómica.

Por otra parte, nos preguntamos si la actual regulación de estas cesiones mejora la interpretación a la que había llegado la DGT. Aparentemente, la mención expresa a estos préstamos gratuitos consolida dicha doctrina y da seguridad jurídica al mecenazgo. Hay que destacar a este respecto que la cesión puede ser de todo tipo de bienes, muebles o inmuebles, sin restricción alguna como ocurre en la mayoría de las leyes autonómicas. Por ejemplo, en el caso de los inmuebles, lo limitan a la cesión de locales y en el de los muebles, a los

¹⁵ Con la siguiente redacción:

Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo.

El comodato es esencialmente gratuito.

El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés.

¹⁶ Por ejemplo: Baleares (Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias), Valencia (Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana), La Rioja (Ley 3/2021, de 28 de abril, de mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja; Murcia (Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia) o Navarra (Decreto foral legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

¹⁷ Por ejemplo, entre las obligaciones del comodatario está la de «satisfacer los gastos ordinarios que sean de necesidad para el uso y conservación de la cosa prestada» (art. 1.743) y entre las del comodante la de:

abonar los gastos extraordinarios causados durante el contrato para la conservación de la cosa prestada, siempre que el comodatario lo ponga en su conocimiento antes de hacerlos, salvo cuando fueren tan urgentes que no pueda esperarse el resultado del aviso sin peligro (art. 1.751).

bienes del patrimonio histórico artístico o de interés cultural¹⁸. En consecuencia, se abrirían numerosas y novedosas posibilidades para ayudar al denominado «tercer sector». Pensemos, por ejemplo, en la cesión de maquinaria para realizar una obra; objetos artísticos –sin calificación administrativa alguna– para exposiciones; un local para celebrar una fiesta o un acto institucional; teatros o instalaciones deportivas para llevar a cabo representaciones o competiciones, o una ambulancia para transporte de enfermos.

Sin embargo, en algunos de estos supuestos (cuando la cesión no tiene coste económico para el propietario del bien) puede que la situación anterior fuese más beneficiosa por la regla de valoración que se ha establecido en el artículo 18.1 g), como analizaremos en el siguiente subepígrafe.

Por último, no se han previsto las consecuencias que en otros impuestos puede tener esta cesión gratuita. Por ejemplo, si la cesión de inmuebles por personas físicas no evitaría que se siga aplicando el régimen de imputación de rentas inmobiliarias (art. 85 de la Ley del IRPF) o si la cesión de cualquier bien afecto a una actividad económica puede considerarse un autoconsumo de servicios sujeto en el IVA (art. 11.2.3.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –IVA–)¹⁹.

Una interpretación literal de la primera norma llevaría a la imputación en cuanto el inmueble no está afecto por el cedente a una explotación económica ni genera rendimientos del capital por su alquiler o cesión. Pero, en nuestra opinión, debería hacerse una interpretación correctiva del precepto, pues la intención del legislador al establecerlo era gravar los inmuebles no ocupados. No tiene sentido que se grave en el IRPF la cesión a una entidad no lucrativa para que realice actividades de interés general cuando, al mismo tiempo, se permite una deducción en la cuota del impuesto personal del donante.

Si el cedente es un sujeto pasivo del IVA estaríamos ante un autoconsumo de servicios teniendo en cuenta la amplia definición de la prestación de estos que recoge el artículo 11.1 de la Ley del IVA como concepto residual para toda actividad empresarial que no sea una entrega de bienes. En nuestra opinión, esta calificación genérica se puede matizar y encuadrarla en el artículo 11.2, que califica como prestación de servicios «la cesión del uso o disfrute de

¹⁸ Por ejemplo, en Valencia, el artículo 4.2 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, los restringe al comodato: sobre bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes no inventariados del patrimonio cultural, bienes de relevancia local o sobre obras de arte de calidad garantizada, así como sobre locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados de interés social.

En La Rioja, el artículo 5.4 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, al «comodato de bienes de interés cultural, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, de deporte, actividades científicas, de desarrollo e innovación o de interés público».

¹⁹ Para profundizar en estas cuestiones nos remitimos a Martín Dégano (2015, pp. 146 y ss.).

bienes» sin diferenciar si es gratuita u onerosa. Nos remitimos al comentario realizado en el subepígrafe 4.1.2 sobre el autoconsumo de servicios en el IVA y los convenios de colaboración.

3.2.2. La valoración de la cesión de uso

En consonancia con el nuevo tipo de donación se ha introducido la letra g) del apartado 1 del artículo 18 en que se establece la valoración de la cesión de uso de un bien mueble o inmueble a que se refiere el artículo 17.1 f).

La base de la deducción será:

el importe de los gastos soportados por el cedente en relación con tales bienes durante el periodo de cesión, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.

La primera condición para aplicar la deducción es que el bien siga generando gastos para el cedente y este los satisfaga. Si no soportase gasto alguno, no tendrá derecho a la deducción, por lo que la cesión deja de estar incentivada. En segundo lugar, de existir, esas cantidades tendrían que ser las necesarias para la obtención de rendimientos en caso de una cesión onerosa²⁰. No obstante, no formarán parte de la base de la deducción los tributos y los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición (entendemos que también en la mejora) y demás gastos de financiación. La norma no contempla cómo deben computarse e imputarse los gastos que conforman la base de la donación. En nuestra opinión, se aplicarán en proporción al tiempo que dure la cesión en cada periodo impositivo y además, en el caso de los locales, al porcentaje de superficie que ocupen en el inmueble. Finalmente, se especifica que tales gastos deben estar correctamente contabilizados –si existe esa obligación– o justificados –añadimos nosotros– cuando no existe.

Como ya hemos mencionado, aparentemente, la introducción de la cesión de uso como un tipo de donación supone una mejora respecto de la situación anterior a la reforma. Sin embargo, con esta forma de valoración pensamos que no siempre lo será. En concreto, la cesión en la que el cedente no asuma gasto alguno carece de incentivo fiscal. El ejemplo paradigmático será el de los objetos de arte que, recordemos, la DGT admitió en la regulación anterior. En estos casos, la Consulta V0613/2020, de 31 de marzo (NFC075393),

²⁰ A este respecto resulta de interés, aunque no exista una remisión normativa, el listado ejemplificativo de gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario del artículo 23 de la Ley del IRPF.

consideró que era una donación de derechos siendo el valor de mercado el que se tendría en cuenta para aplicar la deducción. Para afrontar esta cuestión, nos parece que hubiera sido más sencillo y eficaz (en cuanto favorece el mecenazgo, lo que es el objetivo final de estas medidas) incorporar la modalidad de valoración que rige en las leyes autonómicas²¹. Estas normas han resuelto este problema en términos muy similares. Cuando se cedan locales, terrenos o inmuebles todas coinciden en que la base de la deducción será el importe anual que resulte de aplicar el 4 % al valor catastral (debería ser el de referencia) proporcionalmente al número de días que corresponda de cada periodo impositivo. Si se cede otro tipo de bienes, la base será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración de la cesión de uso o contrato de comodato, el 4 % a la valoración del bien, y se determinará proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo²². Con la primera regla, al objetivizar el cálculo referenciándolo al valor catastral, se simplifica mucho la cuestión y puede favorecer el uso de este negocio. Para el resto de los bienes, al no existir una regla especial, creemos que la base de la deducción sería el valor contable que tuviesen los bienes donados en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio (IP).

3.3. Reconocimiento y/o «contraprestación» al donante (art. 17.2)

La medida de mayor calado –en nuestra opinión– de esta reforma es la que permite al donante recibir del donatario bienes o servicios simbólicos y, al mismo tiempo, establece un límite para entender cuándo tienen ese carácter. En concreto, el nuevo artículo 17.2 dispone:

²¹ Llama también la atención que no se haya recurrido a las normas de valoración previstas por la Ley 49/2002 para el usufructo, contrato con el que –a estos efectos– guarda mucha similitud la cesión de bienes. En el artículo 18 se establece:

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo, el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

²² Por ejemplo, el artículo 5.4 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja; el artículo cuatro s) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, o el artículo 20 de la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.

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.

En definitiva, se permite al donatario ofrecer algún tipo de contraprestación –de naturaleza diversa– sin que el donante pierda el incentivo fiscal. Ello sucede cuando no se supera el límite fijado que marca la falta de equivalencia entre lo que se da a la entidad no lucrativa y lo que se recibe de esta. En un tipo de *crowdfunding* –donde es muy frecuente este tipo de negocio– se le denomina «recompensa», pero, quizá, en el sector no lucrativo sea más adecuado el término «obsequio» para evitar cualquier confusión con la contraprestación en sentido técnico de la relación sinalagmática.

Con esta medida se da respuesta a una demanda del tercer sector con la que se pretende adaptar el mecenazgo a los nuevos tiempos en los que a muchos mecenas no solo les mueve el altruismo, sino que buscan algún beneficio –adicional al correspondiente incentivo fiscal– y en los que las entidades sin fin de lucro idean nuevas fórmulas para captar financiación más allá de la mera beneficencia.

3.3.1. Las donaciones puras y simples frente a las modales y onerosas

Esta modificación legislativa surge para evitar las restricciones que derivaban del carácter puro y simple de las donaciones deducibles. Siempre se habían exigido (y así sigue ocurriendo) estos dos requisitos junto con el de la irrevocabilidad de las donaciones (art. 17.1 de la Ley 49/2002). Es necesario, por tanto, resumir esta clasificación de la doctrina civilista para proseguir con las implicaciones que tiene en el ámbito tributario. Con los dos primeros requisitos creemos que se requiere un ánimo de liberalidad exclusivo (un altruismo en estado puro), por lo que, en principio, el donante no podría recibir nada a cambio del donatario por el desprendimiento patrimonial realizado. En estas donaciones no parece que se pueda imponer obligación o carga alguna, presente o futura, al donatario.

La exigencia del carácter puro y simple había generado tres tipos de problemas que pretenden resolverse con la modificación de la Ley 49/2002. Estos problemas derivaban de la consiguiente actuación por la entidad beneficiaria del mecenazgo tras recibirlo: 1) el agradecimiento público al donante (en cuanto posible donación modal); 2) la imposición por el donante de un destino para la donación (donación modal) y 3) la concesión de ciertas ventajas patrimoniales al donante (donación onerosa).

- 1) El carácter puro y simple de la donación supone un empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario. Sin embargo, no parece que este

requisito impida un cierto reconocimiento o agradecimiento público hacia el donante por su liberalidad. En nuestro ámbito de estudio, puede tener lugar de variadas formas: mención en la memoria anual, carta personalizada, reunión con las personas que componen el patronato o la junta directiva, un carnet acreditativo, placa conmemorativa, acto público de entrega de lo donado, nombre en los créditos de un documental, etc. El enriquecimiento del donatario, como elemento esencial de las donaciones puras y simples, no quedaría devaluado (el agradecimiento no tendrá coste alguno o será insignificante) por el hecho de que la entidad anuncie la donación recibida y publicite quién la ha realizado. Se trata de beneficios de cortesía o agradecimientos voluntarios, sin cláusula contractual que obligue como ocurre con el convenio de colaboración. La DGT tampoco parecía haber puesto reparos a esta hipótesis en la Consulta V2379/2014, de 11 de noviembre (NFC052312), si bien no se pronuncia expresamente autorizando la deducción.

- 2) Resulta frecuente que el donante determine el proyecto o actividad de la entidad no lucrativa al que quiere donar su dinero, bien porque lo tiene prefijado, bien porque lo elige entre las opciones que le ofrece el donatario. También sucede que se impone (no se solicita o ruega) que el bien donado se destine a un fin concreto (un local para la sede social). Desde un punto de vista teórico puede discutirse si estamos ante una donación modal en la que la entidad no lucrativa debe asumir la carga de cumplir con lo impuesto por el donante. Si así se entiende, desde una interpretación estricta del artículo 17.1, la donación incumpliría con el requisito de ser pura al estar su destino prefijado por el donante, lo que impele al donatario a la correspondiente conducta. Sin embargo, nos parece más acertado considerar que, cuando el modo no tiene contenido económico –en cuanto no hay sacrificio patrimonial para el donatario–, puede entenderse que las donaciones modales se equiparan a las donaciones puras y simples²³. Este también parece ser el criterio de la DGT en la Consulta V0245/2006, de 10 de febrero (NFC021878), aunque el supuesto no sea exactamente el mismo que analizamos. Ante una donación de dinero a un ayuntamiento (entidad beneficiaria del mecenazgo) para que se adquiriera una escultura para instalar en el término municipal, la contestación citada entiende que es deducible, pues:

la condición que vincula la cantidad donada a la adquisición de una escultura por parte del Ayuntamiento no determina una carga onerosa o remuneratoria para el mismo, por lo que no parece desvirtuarse el ánimo de liberalidad de la donación.

²³ En opinión de Barral Viñals (2004, p. 539), el artículo 619, al regular las donaciones modales, prescinde en cierta medida de aquellas en las que las cargas carecen de significado económico, ya que no devalúan el enriquecimiento del donatario, aunque les sean aplicables otras normas de este tipo de donaciones como las de capacidad (art. 619) y revocación por incumplimiento (art. 647). Tratamos toda esta problemática *in extenso* en Martín Dégano (2011).

Al mismo resultado llega en la Consulta V2625/2014, de 6 de octubre (NFC052769), respecto de la donación dineraria a un ayuntamiento destinada a comprar productos de primera necesidad para personas del pueblo en riesgo de exclusión social. En este caso se considera que el deseo expresado por el consultante no impide considerar el donativo como «puro y simple y realizado con ánimo de liberalidad». Nos parece acertada esta interpretación pues la propia Ley 49/2002 permite elegir entre distintos proyectos de una misma entidad según sean actividades prioritarias de mecenazgo o no para aplicar unos u otros incentivos fiscales. El verdadero problema aparece cuando estas donaciones finalistas están sometidas a una condición resolutoria –como acontece habitualmente– por destinarse a otro fin o establecen un plazo para llevarse a cabo, pues dejarían de ser puras y admiten la reversión al donante.

- 3) En ocasiones, este reconocimiento público va acompañado de una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la entidad no lucrativa (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.) o de la entrega de ciertos bienes sin valoración económica. Podría plantearse la duda de si no se pierde el carácter puro de la donación cuando la recompensa no tiene valor alguno (meramente simbólico) o es manifiestamente desproporcionado respecto de lo donado. Parte de la doctrina calificaba estas actuaciones como donaciones onerosas, pero entendía que una interpretación finalista del mecenazgo debería permitir su deducción²⁴.

Sin embargo, para la DGT (Consulta V2073/2013, de 20 de junio –NFC048360–), las aportaciones a las entidades no lucrativas son la:

contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones, tales como accesos gratuitos a determinadas instalaciones, determinados descuentos, o publicidad de la condición de «amigo benefactor», dichas aportaciones no darán derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002, en la medida en que las prestaciones a percibir por parte de los asociados desvirtúan el ánimo de liberalidad propio de las donaciones.

En la Consulta V1503/2014, de 9 de junio (NFC051646), se reitera esta doctrina y se añade:

El ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas.

²⁴ Casanellas Chuecos (2022, p. 34 [la página corresponde a la versión del artículo *on line*]); Hernández Lavado (2017, p. 368); Moreno González (2017, p. 332); Pedreira Menéndez (2003, p. 226).

Tras esta última consulta el problema planteado ha cambiado de enfoque, pues ya no se trata de discutir sobre si tienen derecho a la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, sino si estamos ante donaciones²⁵. La DGT considera que falta el *animus donandi* y, en consecuencia, ni siquiera estamos ante una donación. Las consecuencias de la aplicación de esta doctrina eran mucho más graves y tenían especial incidencia sobre el sector no lucrativo. Porque una cosa es que el donante no pueda aplicarse el incentivo fiscal y otra que no sea una donación, en cuyo caso la entidad no lucrativa tributaría por un ingreso procedente de una prestación de servicios por el que debería emitir factura con o sin IVA dependiendo del tipo de servicio del que se trate. En cambio, si nos encontramos ante una donación –aunque sin derecho a la deducción–, seguiría estando no sujeta al IVA.

Con la modificación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 entendemos que los tres problemas expuestos están resueltos, al menos el tercero, expresamente. Los otros dos de manera implícita, pues, si se puede obtener una ventaja patrimonial, también se podrá recibir un agradecimiento público o destinar la donación a un fin concreto. Además, la DGT las había aceptado, en ocasiones, o no se había manifestado en contra de ellas de forma clara.

Centrándonos en la tercera cuestión planteada, la recompensa nos plantea algunas dudas conceptuales: a) ¿qué sentido tiene el mantenimiento de la exigencia de que las donaciones sean «puras y simples» por el artículo 17.1? y b) ¿cuáles son ahora las donaciones no deducibles?

- a) La existencia de un claro desequilibrio entre lo que se da y se recibe a cambio podría llevar a calificar los negocios en los que hay un obsequio de donaciones onerosas; aquellas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado (art. 619 del Código Civil)²⁶. Si bien es cierto que el gravamen en estos casos no lo pone el donante, sino que los bienes o servicios los ofrece el donatario. De aceptarse esta calificación, parece que la exigencia del carácter puro de las donaciones (art. 17.1) sería un contrasentido y su mantenimiento se debería a una mala técnica legislativa. Al margen del prurito técnico sobre la naturaleza de las operaciones del artículo 17.2 nos parece que la exigencia del artículo 17.1 sigue teniendo sentido en cuanto prohíbe la deducción de las donaciones onerosas en las que el gravamen lo imponga el donante en su favor o de terceros. Estas donaciones onerosas, aunque el gravamen esté dentro de los límites del 15 % y los 25.000 euros, no serían deducibles. No parece tener mucho sentido

²⁵ En igual sentido Peñalosa Esteban (2015, p. 302).

²⁶ Así las calificó la DGT para un supuesto de *crowdfunding* en la Consulta V3672/2013, de 26 de diciembre (NFC049973).

esta distinción basada en que el obsequio se ofrezca *motu proprio* o la carga la imponga el donante cuando en ambos casos existe acuerdo entre las partes. Probablemente, lo mejor sería admitir la deducción de las donaciones onerosas valorándolas solo por la parte que exceda del valor de lo donado al igual que admite la normativa civil recibir estas liberalidades²⁷. *De lege ferenda*, para evitar todos estos problemas y dar mayor seguridad jurídica, sería deseable que se señalaran expresamente cuáles no serían deducibles en vez de especificar las donaciones que sí lo son dada la falta de precisión que presenta esta clasificación doctrinal.

- b) De acuerdo con el actual artículo 17.1, ¿cuáles son las donaciones no deducibles? En nuestra opinión, seguirían siendo no deducibles las donaciones condicionales pendientes de un suceso futuro o incierto. Por el mismo motivo (el mantenimiento del carácter puro y simple para la deducibilidad del art. 17.1) no resultan deducibles las donaciones con pacto de reversión (o vuelta de lo donado al donante o a terceros) porque se cumpla una condición o un plazo. De producirse estas circunstancias daría lugar a la ineficacia de la donación y a su resolución automática. Pero esta prohibición fiscal no impide las donaciones a término, pues no hay que confundir la irrevocabilidad de los negocios jurídicos con la duración de sus efectos. De hecho, el artículo 17.1 c) ya permitía la donación del derecho de usufructo (que cuando es a personas jurídicas el art. 515 del Código Civil impone que no supere los 30 años) y tras la reforma se admite la cesión de bienes por un tiempo determinado (art. 17.1 f), es decir, la que no sea perpetua. Por último, no podríamos considerar excluidas de la deducción aquellas donaciones en las que las cargas pesan sobre el bien donado (un piso hipotecado) por tratarse de obligaciones *propter rem* que no se imponen por la donación.

Por otra parte, la nueva regulación de esta forma de mecenazgo creemos que no impide, al amparo de la libertad contractual, seguir celebrando negocios mixtos con donación y no un negocio único de una sola naturaleza. En ellos estamos ante negocios con una doble causa (gratuita y onerosa), en los que se identifica claramente qué parte es precio (oneroso, *quid pro quo*) y cuál liberalidad (gratuita). Se han usado por el sector no lucrativo, principalmente, para las ventas amistosas o para las cenas benéficas. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de octubre de 2016 (RG 5000/2015 y 5030/2015 [acumulados] –NFJ064433–) admitió esta posibilidad como forma de mecenazgo

²⁷ La normativa sobre el patrimonio de los entes públicos y de las fundaciones (dos de los principales destinatarios del mecenazgo) permite aceptar las donaciones o herencias con cargas. Por ejemplo, se admite a la Administración general del Estado y sus organismos aceptar las herencias, legados o donaciones que lleven aparejados gastos o estén sometidos a alguna condición o modo onerosos si el valor del gravamen impuesto no excede del valor de lo que se adquiere (art. 21.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del patrimonio de las Administraciones públicas). En un sentido similar, los artículos 40.2 de la Ley 3/2001, de 21 de junio, de patrimonio de la Comunidad de Madrid, y 22.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.

a la que se le aplican los incentivos de la Ley 49/2002 y fijó los requisitos que deben concurrir en este tipo de negocio a estos efectos.

Las consecuencias de optar por uno u otro contrato difieren en el ámbito civil y tributario. Si se opta por la donación, se aplicarán las normas previstas para esta en el Código Civil y la donataria asumirá la carga de entregar los bienes o prestar los servicios, cabiendo la revocación en caso de incumplimiento, pero no su ejecución forzosa. Si se opta por el negocio, la entidad no lucrativa asume la obligación de entregarlos o prestarlos pudiendo, en su defecto, el mecenas rescindir el contrato y exigir la responsabilidad oportuna. Desde el punto de vista fiscal, la distinción tiene especial incidencia en el IVA, pues la falta de onerosidad determina la no sujeción. A este respecto, la DGT ha considerado que no hay contraprestación cuando las recompensas son «prácticamente inexistentes», tienen un valor «simbólico» o el precio es «desproporcionadamente inferior al valor de mercado»²⁸. El límite fijado por el artículo 17.2 ayudará, sin duda, a esclarecer estos conceptos indeterminados y permitirá que los obsequios que entregue o preste la entidad no lucrativa tras recibir la donación no estén sujetos. Por el contrario, en el negocio mixto, el tramo oneroso de la operación estará gravado por el impuesto.

Por último, se mantiene la exigencia de que las donaciones sean irrevocables (junto al citado carácter puro y simple), requisito que implica tres restricciones: 1) el donante no puede recuperar lo que dio a su libre voluntad una vez perfeccionada la donación; 2) cualquier pacto entre las partes que prevea la resolución de la donación –y la consiguiente reversión al donante o a un tercero– impide la deducción; y 3) si se producen las circunstancias sobreenvidadas que prevé el Código Civil (entre las que destaca, a nuestros efectos, el incumplimiento del modo o carga) y se ejerce en plazo la acción de revocación, el donante deberá restituir los beneficios fiscales disfrutados.

En virtud de este requisito no serían deducibles las donaciones *mortis causa*, realizadas en razón o sospecha de peligro de muerte, pues se caracterizan por que la adquisición de lo donado queda diferida al fallecimiento del donante y por lo que aquí interesa por su revocabilidad; no así las donaciones *inter vivos post mortem*, en las que hay un aplazamiento de la entrega de lo donado al momento de la muerte del donante, pero son irrevocables.

²⁸ Entre otras, las Consultas 818/2001, de 24 de abril (NFC012584), y 1960/2001, de 6 de noviembre (NFC016370). Para un exhaustivo análisis de la ausencia de contraprestación en estos supuestos véase Blázquez Lidoy (2007, pp. 44 y ss.). En un trabajo posterior, este autor (2022a, p. 102) se muestra contrario a esta interpretación administrativa, pues entiende que la DGT recalifica una operación onerosa a gratuita por la desproporción bajo el supuesto amparo de una «lógica conclusión». En su opinión:

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»).

3.3.2. El obsequio de valor simbólico y sus consecuencias tributarias

La modificación del artículo 17.2 permite a la donataria entregar bienes o prestar servicios de dos tipos según tengan un valor económico o no (por ejemplo, los agradecimientos o poder participar en la ejecución de un proyecto). Para los primeros se ha establecido un límite superado el cual la donación no será deducible, para los segundos siempre lo será.

En concreto, el límite supone que el valor de los bienes o servicios recibidos²⁹ no puede sobrepasar el 15 % del valor de la donación y, en todo caso, no superar el importe de 25.000 euros. Ambas condiciones operan conjuntamente y sobre cada una de las donaciones, no sobre el total de estas. Es evidente, por tanto, que la cuantificación de la recompensa debe estar claramente fijada.

En la regulación de estos máximos se han omitido algunas cuestiones importantes que quedan abiertas a la interpretación.

La primera es sencilla de superar, pues se deduce de la propia norma: la base de la donación debe ser la diferencia entre el valor de lo que se da y se recibe a cambio³⁰. Para lo primero se aplica el artículo 18, pero no hay previsión para lo segundo.

En efecto, a pesar de la importancia de precisar y valorar con exactitud estos obsequios, no se ha previsto una regla de valoración específica en el artículo 18 de la Ley 49/2002 para ellos. En nuestra opinión, por la naturaleza de la medida introducida, que trata de fomentar el mecenazgo, debería ser el valor de mercado, que también será aquel por el que se incorporará, en su caso, a la contabilidad del donante. No obstante, surge la duda de si sería el valor neto contable cuando se trate de bienes del activo empresarial de la donataria. En todo caso, a este respecto, el hecho de que el donante no llegue a usar esos bienes (por ejemplo, no utilizando las entradas de la exposición o solo alguna) o que el servicio no le pudiera aprovechar o beneficiar no se tendrá en cuenta en el cálculo.

En segundo lugar, no está solventado el conflicto que puede producirse cuando las donaciones son efectuadas por empresas a las fundaciones que ellas crearon: ¿se aplica lo que se deriva de la Ley 49/2002 o la normativa genérica sobre operaciones vinculadas³¹?

²⁹ El recibir unos servicios de la entidad sin fin de lucro no permite calificar este tipo de donación de remuneratoria (art. 619 del Código Civil), pues, para ello, se requiere que los servicios recibidos del donatario sean previos a la donación.

³⁰ Así lo apuntaba Jiménez Escobar (2017, p. 113) en su propuesta *de lege ferenda* de regular específicamente este tipo de actividades.

³¹ Por analogía podría ser de interés la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2023 (RG 4826/2020 –NFJ091558–) respecto de las normas específicas de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 37.1 b) de la Ley del IRPF) en concurrencia con operaciones vinculadas. El TEAC entiende que el

Por último, tampoco se han regulado las consecuencias de superar ese tope: ¿deja de ser deducible la totalidad de la donación o solo la parte que excede? En principio, parece que se producirá un error de salto por el que la donación dejará de estar incentivada fiscalmente.

4. Convenios de colaboración empresarial (art. 25)

Este tipo de mecenazgo consiste en una ayuda económica para la realización por la entidad no lucrativa de un proyecto a cambio de que se difunda la participación del colaborador. En realidad estamos ante una donación con la carga –impuesta legalmente al donatario– de informar a la sociedad de la ayuda recibida del colaborador para realizar una actividad de interés general.

La reforma del artículo 25³² ha supuesto la recepción de dos criterios consolidados de la DGT referidos a las ayudas en especie y a la difusión por el colaborador de su actuación benéfica; la incorporación de una nueva exención olvidada por la anterior redacción de la ley (la de la ganancia del colaborador cuando la ayuda consiste en bienes) y, finalmente, el

principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma específica y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

Sobre la problemática de las donaciones entre empresas y entidades no lucrativas vinculadas véase Pedreira Menéndez y Álvarez Pérez (2012).

³² Destacamos en cursiva los cambios introducidos en el artículo 25:

1. 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, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, *ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador*, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. *Esta difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador.*

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas a que se refiere el apartado 1 de este artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador.

3. El régimen fiscal aplicable a las ayudas económicas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

rechazo de una sentencia aislada del Tribunal Supremo (TS) que considera la difusión de la ayuda como una prestación de servicios sujeta al IVA.

No se ha modificado el incentivo fiscal, por lo que la ayuda sigue siendo un gasto deducible –sin limitación alguna– en el impuesto personal del empresario colaborador, ya sea el IRPF (salvo en la estimación objetiva), el IS o el IRNR cuando existe un establecimiento permanente. Este incentivo tenía sentido cuando se introdujo por la Ley 30/1994, época en la que la legislación del IS era muy renuente a admitir la deducción de ciertas liberalidades. Pero desde la reforma del artículo 15 e) de la ley del impuesto –que admite la deducción de los gastos de promoción– los convenios han perdido parte de su atractivo fiscal. A este respecto la posibilidad de incrementar el incentivo añadiendo al gasto en la base una deducción en la cuota –como ocurre en Navarra– ha sido reclamada insistentemente por la doctrina³³, pero no se ha implementado en esta última reforma.

Tampoco se ha contemplado la posibilidad de que la entidad sin fin de lucro se comprometa a algo más de la mera difusión de la ayuda, no pudiendo entregar bienes o prestar servicios de carácter simbólico como permite el vigente artículo 17.2 para las donaciones.

4.1. Los tipos de ayudas económicas que puede realizar el colaborador

La primera modificación afecta al tipo de ayuda económica que recibe la entidad sin fin de lucro especificándose en qué puede consistir. Para ello, al definir el convenio en el primer apartado del artículo 25, y tras mencionar la citada ayuda, se añade «ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador». La verdadera importancia de esta aclaración reside en la referencia a la prestación de servicios (profesionales y gratuitos), por lo que analizaremos por separado cada clase de ayuda.

4.1.1. Las ayudas dinerarias o en especie

Con la reforma se incluyen por primera vez, de forma expresa, las ayudas en especie como mecanismo de colaboración en el marco de los convenios previstos en el artículo 25, si bien la entrega de bienes se había aceptado por la DGT desde la primera regulación de este tipo de mecenazgo.

³³ Nos estamos refiriendo al artículo 31 de Decreto foral legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En cuanto a la doctrina, por todos, véanse García Luis (2017, p. 546) y Lasarte Álvarez *et al.* (2008, p. 550).

El convenio fue introducido en nuestro derecho por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que solo admitía como forma de ayuda la entrega de dinero a las entidades sin fin de lucro («cantidades así satisfechas»), pero la Ley 49/2002 incorporó otra posibilidad de llevarla a cabo: mediante «los gastos realizados».

Como destacó Marco Serrano (2004, p. 56), cabía interpretar este añadido de una manera literal y restringida. En el sentido de que solo se admitiría la deducibilidad de aquellos gastos que tuvieran su origen en servicios prestados por terceros a la entidad no lucrativa cuyo pago asumiera el colaborador (con factura a nombre de la empresa³⁴). Sin embargo, esta interpretación literal le parecía excesivamente rigurosa. También lo ha entendido así la práctica totalidad de la doctrina que defiende que la ayuda económica pueda consistir en retribuciones en especie³⁵. De igual modo lo admite la DGT, entre otras muchas, en las Consultas V0185/2004, de 13 de octubre (NFC019988); 1990/2004, de 18 de noviembre (NFC036397); y V0085/2015, de 14 de enero (NFC053672)³⁶. Es decir, por vía interpretativa se equiparó la regulación prevista para el convenio (art. 25) con la de la donación, en la que siempre se permitió la entrega de «bienes o de derechos» (art. 17).

La reforma, por tanto, viene a confirmar este criterio administrativo introduciendo expresamente las ayudas en especie de las que separa una clase de ellas: las prestaciones de servicios.

Finalmente, en consonancia con este cambio debería haberse modificado el segundo párrafo del artículo 25 de la Ley 49/2002 –que regula el incentivo fiscal en forma de gasto deducible–, pues sigue manteniendo la primigenia redacción refiriéndose a las «cantidades satisfechas o los gastos realizados» como si la única forma de ayuda fuese la dineraria. Hubiera sido más coherente sustituir esos términos por la expresión «la ayuda económica». Debe considerarse, por tanto, que toda ayuda económica es un gasto deducible en el impuesto personal del colaborador y no solo la monetaria, como se deduce de una interpretación literal del artículo 25.2.

³⁴ A esta interpretación aluden Cruz Amorós y López Ribas (2004, p. 216, nota 39) y se admite en la Consulta V3394/2013, de 20 de noviembre (NFC049695). En ella se pregunta por los gastos en los que incurre un empresario destinados a restaurar un convento de la Iglesia católica. Se admite la deducibilidad en el marco del artículo 25 siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

³⁵ Por todos, Casanellas Chuecos (2003, p. 228; 2016, p. 225), para quien cabe cualquier modalidad de ayuda siempre que sea cuantificable económicamente y sirva para el cumplimiento de los fines de interés general.

³⁶ La primera consulta no pregunta sobre un caso concreto. En la segunda se trata de una fundación dedicada a la enseñanza del deporte del golf a niños y jóvenes promesas sin recursos. El convenio se firma con una empresa textil que entregará la ropa con la que jugarán los jóvenes. En la última se entrega a una fundación dedicada a la integración social un edificio en construcción cuya clasificación y uso urbanístico es de carácter asistencial.

4.1.2. Las ayudas por medio de prestaciones de servicios

Tras la nueva redacción del artículo 25 se distingue entre ayudas en especie y prestaciones de servicios, admitiéndose ambas como forma de colaboración. Por tales servicios es evidente que deben entenderse los prestados gratuitamente en el ejercicio de una actividad profesional o empresarial –quedando al margen el voluntariado–, ya sea por contribuyentes del IRPF, del IS o del IRNR.

No nos parece técnicamente correcta esta distinción, pues las segundas son un tipo de las primeras, por lo que hubiera bastado solo con citar las ayudas monetarias y en especie. No obstante, la actual redacción se puede justificar por el deseo de aclarar una cuestión sumamente conflictiva en la normativa anterior, ya que la DGT fue modificando su criterio con el paso del tiempo.

En efecto, la DGT no ha mantenido un criterio unívoco sobre la admisión de las prestaciones de servicios en los convenios. En la Consulta V0185/2004, de 13 de octubre (NFC019988), se plantea expresamente si tales servicios pueden considerarse «ayuda económica» y no se objeta nada al respecto. Si bien hace la salvaguarda de que habrá de valorarse en cada supuesto concreto si dichos servicios «contribuyen a la realización de las actividades que, en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines». Posteriormente, la DGT modificó este criterio general (Consulta V0997/2015, de 27 de marzo –NFC054368–) afirmando que la prestación de un servicio no constituye una forma de materializar la ayuda económica a un convenio y, por lo tanto, no sería un gasto deducible para el colaborador. La DGT no ofrece explicación alguna para esta nueva interpretación, pero creemos que deriva del temor a un posible abuso o fraude y, en su caso, a las dificultades de control y cuantificación, a diferencia de lo que ocurre con las ayudas monetarias. Sin embargo, la DGT, cambiando de nuevo el criterio y volviendo al inicial, en la Consulta V2047/2017, de 28 de julio (NFC065944), vuelve a permitir estas prestaciones de servicios «en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines».

¿Cómo interpretar esta última salvedad por la que se admitían los servicios gratuitos? A nuestro parecer, la ayuda mediante servicios sería válida siempre que estén directamente relacionados con el evento o la actividad de interés general que se va a promocionar. Por ello, creemos que, de acuerdo con este criterio administrativo, no toda prestación de servicios sería válida³⁷. Así, no podrían considerarse como parte del convenio los servicios realizados para el normal funcionamiento o gestión de la entidad no lucrativa, aunque indirectamente repercutan en las actividades específicas que se van a desarrollar con el convenio. Según nuestro criterio, no deberían aceptarse servicios tales como el asesoramiento jurídico, financiero, tributario o contable en la gestión diaria, pero no habría problemas si se

³⁷ Así también lo entiende De Urrutia Coduras (2022).

trata de prestar esos servicios para un proyecto concreto. O, por ejemplo, en que una empresa ceda sus fisioterapeutas a una fundación para la celebración de una carrera popular en la medida en que ayudarían a los corredores lesionados o que una empresa de traducción ceda sus intérpretes para un congreso internacional.

Una vez expuestos los antecedentes que pueden explicar la novedad normativa, conviene hacer una serie de consideraciones críticas.

En primer lugar, nos parece confusa la aclaración de que la prestación de servicios tiene que hacerse «en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador». En la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 6/2023 se justifica esta puntualización:

puesto que carecería de sentido que aquellas [las prestaciones] se desarrollaran al margen de su actividad y sin contar con los medios necesarios para ello, ya que supondría unos costes adicionales al colaborador y desvirtuaría por otra parte la finalidad perseguida por los convenios de colaboración.

Es cierto que esta práctica será inusual –o, más bien, inexistente– y por eso mismo no hubiera sido necesaria su mención en el precepto. En todo caso, debería quedar a voluntad del colaborador realizar o no estos servicios ajenos y, si los presta, ser deducibles. Pero con la inclusión de este requisito –pensamos– se pueden producir dos derivadas que probablemente no se han previsto por el legislador.

La primera es que la prohibición solo afecta a los servicios, no a la entrega de bienes, sin que tenga mucho sentido esta distinción. Se pueden seguir entregando bienes no afectos a la actividad empresarial –en tanto sean útiles y/o necesarios para el proyecto en cuestión– como forma de ayudar en un convenio. El colaborador puede comprarlos y entregarlos para la realización de un proyecto de una fundación en vez de dar dinero.

La segunda es que puede servir para defender una ampliación en el tipo de servicios que la DGT venía admitiendo como deducibles en los convenios. Como ya hemos indicado, el criterio administrativo era el de solo admitir las prestaciones de servicios «en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines». Es decir, solo era posible prestar servicios que ayudaran a la actividad o proyecto concreto que iba a realizar la entidad sin fin de lucro como consecuencia de la firma del convenio. La ayuda era finalista para el proyecto que se financiaba aquella. No cabía una ayuda en forma de servicios para las actividades de gestión diaria de la entidad sin fin de lucro (asesoramiento contable, jurídico, administrativo, etc.) o que no estuviera destinada a una específica actividad (creación o mantenimiento de la web de la entidad). Con la nueva redacción la prestación del servicio tiene que estar relacionada con la actividad propia del colaborador sin que exista otra limitación referida a la actividad o proyecto que se va a favorecer. El énfasis recae sobre la relación del servicio con la actividad de su prestador y no con la actividad de la entidad no lucrativa a la

que se va a ayudar. Al admitirse expresamente la ayuda en forma de servicios y regularse en qué deben consistir parece que podría defenderse que no recayeran sobre un proyecto concreto, sino sobre cualquier actividad de carácter general de la entidad que los recibe.

En segundo lugar, debemos plantearnos qué consecuencias tiene circunscribir la prestación de servicios a los convenios (art. 25) y excluirla de las donaciones (art. 17). Lo más probable es que ya no se admita una interpretación por la que estas operaciones gratuitas pudieran considerarse donaciones indirectas –en cuanto suponían una condonación de deuda convenida por las partes– y habrá que reconducirlas a los convenios si se quiere disfrutar de un incentivo fiscal. La decisión tiene trascendencia, pues el tratamiento fiscal es distinto, una deducción en la cuota o un gasto en la base.

No encontramos una justificación convincente a esta decisión del legislador partiendo de la base de que siempre se ha pensado en servicios profesionales y no en el voluntariado de particulares. En un primer momento, las proposiciones de ley presentadas en la anterior legislatura contemplaron la donación de servicios –junto con la de bienes o derechos– en el artículo 17 de la Ley 49/2002 y no había mención alguna a ellas en los convenios. Sin embargo, a raíz de unas enmiendas presentadas en el Congreso, las prestaciones gratuitas de servicios se eliminaron del artículo 17 –dedicado a las donaciones– para incluirse en el artículo 25, que regula los convenios³⁸. Su fundamentación tan solo hacía referencia a que las prestaciones de servicios pasaban de un tipo de mecenazgo al otro, pero no explicaban la razón del cambio. De la exposición de motivos del real decreto-ley se deduce que son razones de seguridad jurídica y control administrativo las que lo justifican, pues es mayor en los convenios³⁹. No nos parecen acertadas, pues también las donaciones de servicios podrían controlarse a través del justificante que tiene que emitir la donataria al donante por la donación recibida y por la información que se remite a la AEAT por medio del modelo 182. Es más, pensamos que habrá menos control sobre estos servicios, ya que en ese modelo no se informa sobre los convenios, sino tan solo sobre las donaciones⁴⁰.

³⁸ Enmiendas números 104 y 115 presentadas por el Grupo Parlamentario Socialista, Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-En Marea. BOCG. Congreso de los Diputados, serie B, núm. 143-4, de 30 de marzo de 2022, pp. 104 y 114.

³⁹ En la citada exposición se señala:

A su vez, se incluye a «las prestaciones de servicios» como mecanismo para colaborar con las entidades beneficiarias del mecenazgo y coadyuvar al cumplimiento de los fines de interés general perseguidos por estas, siendo necesario dotar a este instrumento de colaboración de una mayor seguridad jurídica tanto para el colaborador como para aquellas entidades que se vayan a beneficiar del mismo.

Los convenios de colaboración garantizan este marco y ofrecen la seguridad jurídica necesaria pretendida por el legislador para este tipo de ayudas económicas, a la vez que otorgan un incentivo fiscal atractivo permitiendo la deducibilidad de los gastos incurridos en dichas prestaciones.

⁴⁰ La información sobre los convenios celebrados la obtiene la Administración tributaria por otros cauces. En concreto, a través de la memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002,

No estamos criticando que los servicios gratuitos puedan admitirse en los convenios, sino que se les excluya de las donaciones. Una vez aceptada la prestación de servicios por el legislador como forma de mecenazgo incentivado fiscalmente –con todos los temores que ha suscitado siempre su acreditación y valoración⁴¹–, debería ser el empresario o profesional quien decidiera si llevarlos a cabo mediante donaciones o convenios. No tiene sentido excluirlos de un mecenazgo totalmente altruista –como es la donación– frente a uno que no lo es, pues en el convenio se obtiene el retorno de la difusión de ayuda recibida.

En tercer lugar, no se ha contemplado la valoración que debe darse a estas prestaciones de servicios⁴², lo que genera incertidumbre, pues caben varias posibilidades y, seguramente, derivará en litigiosidad. A esta cuestión se refirió la citada Consulta V2047/2017 al admitir determinadas retribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora mediante aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios. Según su criterio, «Dichos "gastos realizados" son los efectivamente incurridos por la entidad, sin que tenga tal consideración una posible merma de ingresos o un margen de beneficios». En efecto, *de lege data*, la valoración del servicio debería ser por el coste de la prestación y no por el valor de mercado, que incluiría el margen comercial⁴³. Esta es la norma que también rige en el IVA

deban elaborar las entidades no lucrativas. Así, de acuerdo con el artículo 3.1 g) del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, la citada memoria informará sobre los convenios de colaboración empresarial suscritos por la entidad no lucrativa identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas. Conviene recordar que las entidades de la Ley 49/2002 con un volumen de ingresos inferior a 20.000 euros no tienen que presentar esa memoria, por lo que en estos casos la información se obtendrá por medio de las actuaciones de comprobación que se realicen.

⁴¹ El temor al control sobre las prestaciones de servicios gratuitos ha sido una constante en la Administración. En el Informe relativo a las conclusiones del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de diciembre de 2013, se advierte sobre la donación de servicios: «esta medida se considera inasumible por dificultades insalvables en el control de la deducción, pudiendo conllevar un elevadísimo coste». Este informe lo recoge Blázquez Lidoy (2015, pp. 218 y ss.).

En nuestra opinión, esto supone desconocer la realidad de las cosas, pues las empresas acuden a esta forma de mecenazgo cada vez más por las exigencias que implica la responsabilidad social corporativa. Además, en la gran mayoría de los casos, la contabilización y cuantificación de estas operaciones no ofrece problemas, siendo totalmente transparente; así, por ejemplo, en un despacho de abogados no resultaría del todo complicado, puesto que suelen contar con herramientas de control del tiempo que invierten sus profesionales en la realización de sus trabajos para clientes, por lo que el control de este tipo de trabajos «pro bono» podría ser llevada a cabo sin problemas.

⁴² Curiosamente, la enmienda número 104 presentada por el Grupo Parlamentario Socialista, Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-En Marea sí regulaba la forma de valorar los servicios. Así, «la ayuda económica estará constituida por los gastos directamente incurridos en la prestación incluida, en su caso, la amortización de los elementos patrimoniales utilizados directamente en la misma». Sin embargo, esta aclaración no se incorporó al texto definitivamente aprobado por el Congreso. BOCG. Congreso de los Diputados, serie B, núm. 143-4, de 30 de marzo de 2022, pp. 104 y 114.

⁴³ Plaza Romero y Suárez Capel (2017, pp. 163-164) se plantean si debe seguirse un criterio analógico (más conservador) y acudir a la idea de valor contable, lo que normalmente llevaría a un coste residual, o bien

para el autoconsumo externo de servicios (art. 79.cuatro de la Ley del IVA). Igualmente, es la solución a la que se ha llegado en los territorios forales en la valoración de las donaciones de servicios, cuya legislación admite como forma de mecenazgo⁴⁴. Para no tener problemas de comprobación, conviene que la empresa y la entidad no lucrativa documenten el alcance de la colaboración y justifiquen la valoración correspondiente (número de horas trabajadas, salario de los empleados, amortización de bienes utilizados, etc.). En todo caso, *de lege ferenda*, lo deseable es que estos servicios se valoren por el valor de mercado –debidamente acreditado– como forma de incentivar realmente su prestación.

Por último, la admisibilidad expresa de los servicios gratuitos en los convenios nos lleva a contemplar su tratamiento en el IVA. La DGT ha considerado que estábamos ante supuestos de autoconsumo externo sujeto (Consultas V0990/2015, de 27 de marzo –NFC054287–, y V2047/2017, de 27 de julio –NFC065944–). Por ello, el empresario o profesional que realice las prestaciones gratuitas deberá repercutir el IVA sobre la entidad destinataria de estas operaciones, mediante la correspondiente factura, asumiendo (en cuyo caso se incrementaría la base de la donación) o no el coste del impuesto⁴⁵.

No obstante, con anterioridad a estas consultas, la DGT, en la Consulta V2396/2009, de 26 de octubre (NFC036128), inició una interpretación rupturista⁴⁶ respecto de los servicios gratuitos que prestaba un despacho de abogados a fundaciones de la Ley 49/2002. Y que, en la actualidad, podemos considerar como una doctrina consolidada tras otras posteriores en el mismo sentido (V0920/2016, de 10 de marzo –NFC059329–; V2330/2018, de 20 de agosto –NFC070067–, y V3021/2020, de 6 de octubre –NFC078181–).

Estas cuatro consultas interpretan la normativa sobre el autoconsumo de servicios de una forma más flexible, pues consideran que en estos casos no existiría y, por ello, no habría

a un criterio más teleológico que tuviera en consideración el lucro cesante. Finalmente, proponen seguir el criterio contemplado en el artículo 43.1.1.º f) de la Ley del IRPF a la hora de valorar las retribuciones en especie de empresas a sus empleados consistentes en productos comercializados por la propia empresa, lo que podría servir de referencia. Por este motivo, la valoración no podrá resultar inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio del que se trate. Se considerará a estos efectos como precio ofertado al público el previsto en la Ley general para la defensa de consumidores y usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes.

⁴⁴ En el País Vasco y Navarra sí se recoge expresamente un incentivo fiscal para la donación para las «prestaciones gratuitas de servicios». La base de la deducción será el coste de la prestación, incluida, en su caso, la amortización de bienes cedidos. Las normas que lo recogen son: Norma foral 35/2021, de 23 de diciembre (Álava), Norma foral 3/2004, de 7 de abril (Guipúzcoa), Norma foral 4/2019, de 20 de marzo (Vizcaya) y Decreto foral legislativo 2/2023, de 24 de mayo (Navarra).

⁴⁵ Hay que tener presente que el tipo y base cero en el IVA que hemos comentado anteriormente solo rige para la entrega de bienes a entidades no lucrativas, no para los servicios. Sobre el autoconsumo en el IVA y las entidades no lucrativas nos remitimos al estudio exhaustivo de Blázquez Lidoy (2023).

⁴⁶ Así la califica atinadamente Peñalosa Esteban (2015, p. 307).

sujeción al impuesto. Estos servicios pro bono prestados por despachos de abogados o consultorías son calificados como donaciones de servicios. Pero, para la DGT, no son servicios ajenos a la finalidad de la empresa, sino que:

se dirigen a la promoción de la firma, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la opinión pública en general, y a la atención para los profesionales de la entidad, captando profesionales con talento que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante.

En las circunstancias reseñadas, los asesoramientos profesionales gratuitos han de considerarse afectos al desarrollo de la actividad profesional y no constituyen el supuesto de autoconsumo previsto en el artículo 12.3.º de la Ley del IVA. Por tanto, no estarían sujetos al IVA, no teniendo que repercutirlo en factura a la entidad no lucrativa. Asimismo, las cuotas soportadas por la empresa para poder prestar los servicios gratuitos serían deducibles⁴⁷.

Las cuatro consultas citadas parecen referirse a donaciones de servicios, aunque no queda claro si en el supuesto de hecho también se contemplan los convenios de colaboración. En todo caso, no vemos inconveniente en aplicar esta doctrina administrativa a los convenios sustituyendo las primeras consultas que mencionamos en las que se defendía la sujeción de las prestaciones de servicios en los convenios. Recordemos que la clave de esta interpretación administrativa sobre las donaciones de servicios reside en la intención del profesional de «promocionar» sus servicios ante la opinión pública. Y esa «promoción» solo es posible cuando se difunde, de un modo otro, ante sus potenciales clientes. Esa es la razón por la que tales servicios no son ajenos a su actividad. En las donaciones no existe la obligación de difundir la ayuda recibida por la entidad no lucrativa, quedando a su libre voluntad como un beneficio de cortesía u obligación moral. Será, por tanto, el profesional quien deba realizar esta tarea cuando realice donaciones. Esta circunstancia no se produce en los convenios de colaboración en los que la difusión de la ayuda recibida es consustancial, lo que refuerza la no sujeción que estamos comentando. En efecto, si el fundamento en el que se apoya la DGT es que la actividad se realiza en interés de la empresa, para ser consecuentes, tampoco habría autoconsumo en los servicios prestados en los convenios de colaboración. En ellos, el colaborador que presta el servicio obtiene una difusión que

⁴⁷ En este sentido, la DGT, en la Consulta V2396/2009, de 26 de octubre (NFC036128), aclara que no resulta de aplicación la limitación en la deducción prevista en el artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA por la que se prohíbe la deducción de las cuotas correspondientes a bienes o servicios de los que resulte destinatario el empresario o profesional y cuyo destino previsible sea la realización de operaciones sin contraprestación (joyas, alimentos, bebidas, espectáculos, bienes o servicios destinados a clientes, asalariados o terceras personas). En este caso, nos encontramos ante un servicio directo y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad. Debe entenderse, por tanto, que sirve «fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional de la consultante».

redunda en su beneficio y, como veremos a continuación, el mismo puede realizar dentro de ciertos límites. Si bien es cierto que esa difusión no puede considerarse una contraprestación y, por ello, no está sujeta al IVA.

4.2. La difusión por el colaborador de su actuación

En el convenio, el destinatario de la ayuda económica se compromete a difundir la participación del colaborador en la realización de la actividad de interés general. Esta es la principal característica que define esta figura y la diferencia de la donación. Con la reforma, ahora se añade al final del primer apartado del artículo 25.1: «Esta difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador».

De nuevo estamos ante una cuestión en la que el criterio de la DGT fue evolucionando, por lo que debemos conocerlo para interpretar correctamente lo que supone el cambio normativo.

En la Consulta 939/2004, de 13 de abril (NFC019305), se permitió que el colaborador también difundiese su actuación. Y podía hacerlo sin condicionamiento alguno:

Mencionándolo en su campaña publicitaria o incluyendo el logotipo de la entidad sin fines lucrativos en uno de sus productos. Aún cuando en estos supuestos es el colaborador el que lleva a cabo la actividad de difusión y la entidad sin fines lucrativos realiza algún tipo de cesión de uso de su logotipo, nombre o marca, no implica que la ayuda del colaborador pierda su carácter esencial de gratuita ni que exista una contraprestación onerosa por parte de la entidad sin fines lucrativos distinta de la regulada en el marco de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Sin embargo, la Consulta 2045/2004, de 3 de diciembre (NFC020396) –refrendada en las posteriores V0779/2014, de 20 de marzo (NFC050751) y V0085/2015, de 14 de enero (NFC053672)–, modifica radicalmente el criterio anterior y entiende:

De la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de concertar el contrato de difusión publicitaria mediante el que se da a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad. Esto no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del Convenio. Por tanto, la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, tal y como se plantea en el escrito de consulta se trata de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002. La contraprestación que correspondería realizar a la beneficiaria, difundir

la participación, excede en este caso, cediendo su nombre o logotipo para su uso en las campañas publicitarias del colaborador, el ámbito del convenio de colaboración empresarial contemplado en la norma.

Finalmente, la DGT introduce una matización a la prohibición de la difusión por el propio colaborador que acabamos de exponer. En la Consulta V0990/2015, de 27 de marzo (NFC054287), se afirma (la cursiva es nuestra):

Sin perjuicio de lo anterior [la difusión por el colaborador], y *al margen del convenio* de colaboración mencionado el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma.

En la Consulta V1448/2015, de 11 de mayo (NFC054831), tras negar la posibilidad de la cesión del logotipo o marca señala (la cursiva es nuestra):

No cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador sustituya a la entidad sin ánimo de lucro y lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos, sin perjuicio de que el colaborador pueda difundir tal participación, si bien *siempre al margen del referido convenio* de colaboración empresarial.

¿Cómo se podían interpretar estas últimas consultas en las que se admite la difusión por el colaborador «al margen del convenio»? En nuestra opinión, conviene diferenciar en función de si la difusión tiene una finalidad comercial o informativa⁴⁸.

En relación con la primera posibilidad (finalidad comercial), en las citadas consultas se hace referencia a dos tipos de actuaciones por parte de la empresa: cesión del logotipo, marca o nombre de la entidad no lucrativa o mención de la participación en la publicidad. En el primer caso es evidente que estaríamos ante un contrato de cesión de marca por el que la empresa la utiliza en una campaña publicitaria de sus productos, lo que vulneraría el sentido del artículo 25 de la Ley 49/2002⁴⁹. Pero también el segundo podría exceder de la mera difusión de la ayuda económica a la que se refiere el artículo 25, pues se desvirtuaría

⁴⁸ En el mismo sentido Plaza Romero y Cobos Gómez (2016, p. 879).

⁴⁹ Rodríguez Blanco (2005, p. 114) recoge un ejemplo de convenio en el que participa una entidad religiosa (el Obispado de Palencia) y en el que hay una cesión de marca o imagen. El Obispado permite la utilización de su nombre como el de la catedral de Palencia (imagen, etc.) para que Caja España comercialice un fondo de inversión denominado FondEspaña Catedrales F. I. M. A cambio, Caja España entregará la mitad de la comisión de gestión permitiendo a los clientes que elijan a qué catedral se destinará ese dinero.

la causa no lucrativa de este contrato transformándolo en oneroso inmerso en una estrategia publicitaria. Y, en este sentido, coincidimos con la posición restrictiva de la DGT⁵⁰.

Sin embargo, en la segunda hipótesis planteada (la meramente informativa), no vemos inconveniente alguno. Es decir, cuando la empresa difunde su participación en unas actividades (las recogidas en el convenio) sin vincularla con una concreta campaña publicitaria. No nos parece que desvirtúe el ánimo de liberalidad de la empresa el que esta haga pública su colaboración con la entidad no lucrativa en su memoria anual, web, información institucional o en un vídeo que recoja la actividad de interés general realizada (por ejemplo, recogiendo todo el proceso de rehabilitación de un edificio histórico). Es evidente que el empresario necesita que se conozcan sus actuaciones filantrópicas de acuerdo con el principio de transparencia que debe guiar sus actuaciones. En primer lugar, de cara a sus accionistas, que deben tener noticia del destino de un dinero que, de otra manera, podría redundar en el esperado reparto de beneficios. También debe hacerlo frente a los trabajadores de la empresa, que deben ser informados de este tipo de actividades.

Esta interpretación que defendimos sobre las últimas consultas de la DGT en la que se admitía la difusión por el propio colaborador es la que debería mantenerse, por los motivos expuestos, tras la reforma del artículo 25 que estamos comentando. Si bien en la exposición de motivos del real decreto-ley se justifica la modificación «puesto que uno de los objetivos buscados por la reforma de la Ley es difundir los esfuerzos privados en actividades de interés general en el marco de los convenios de colaboración de un modo más eficaz». Si lo que se busca es lograr que la difusión tenga la mayor eficacia buscando el colaborador el mayor impacto mediático (por ejemplo, introduciendo la cuña «empresa colaboradora» tras un anuncio en la radio), podría complicar, aún más, la distinción con la publicidad y generar problemas con la sujeción al IVA de esta actividad, como veremos en el último epígrafe. En este sentido hubiera sido preferible que la reforma no hubiera utilizado el término «difusión» en la modificación que estamos comentando y solo hubiera hecho referencia a que el colaborador «informará» sobre su participación en el convenio.

4.3. La exención de la ganancia patrimonial por entregar bienes

La donación de bienes (distintos del dinero) y derechos puede ocasionar una ganancia para el donante por la diferencia entre el valor de mercado de lo donado y su valor de adquisición.

⁵⁰ Palencia-Lefler Ors (2007, p. 162) señala como algunas grandes empresas tienen, además del presupuesto para llevar a cabo el mecenazgo que va directamente a la fundación beneficiaria, un presupuesto de comunicación de estas actuaciones que financia operaciones publicitarias y de relaciones públicas. Es el caso, por ejemplo, del anuncio en prensa que explicita el apoyo de la empresa-mecenas a la exposición cultural, anunciando las fechas y las características del acontecimiento. En su opinión, el grado de notoriedad que obtiene el mecenazgo con este tipo de actuaciones publicitarias o de relaciones públicas hace casi imposible distinguir mecenazgo de patrocinio.

Para evitar esta situación, el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 declara exentas del IRPF, el IS y el IRNR del donante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta ley. A su vez, el apartado segundo de este mismo artículo amplía la exención al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana respecto los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los citados donativos, donaciones y aportaciones.

Ambas exenciones están restringidas a los supuestos en que los bienes se transmiten por donación y siempre que esta sea pura y simple, pues son las únicas deducibles. No se contemplan, por tanto, las entregas de bienes o derechos realizadas por medio de un convenio, por lo que –como advertimos en su momento– las ayudas en especie podrían dar lugar a una ganancia sometida a gravamen. Probablemente, se debería a un descuido del legislador, o bien a que en su redacción original (la prevista en la Ley 30/1994) los convenios parecían estar restringidos a las ayudas monetarias. Pero hemos de recordar que las ayudas en especie (salvo lo relativo a las prestaciones de servicio) siempre se admitieron en los convenios y ahora, tras la reforma, están expresamente recogidas en la ley.

El problema expuesto ha sido resuelto con la introducción del último párrafo del segundo apartado del artículo 25, cuyo tenor es el siguiente: «Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas a que se refiere el apartado 1 de este artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador».

La redacción del artículo 25, al igual que el artículo 23 de la Ley 49/2002, siguen sin hacer referencia a las rentas negativas (pérdidas patrimoniales por la donación de bienes cuyo valor se ha depreciado), por lo que seguirá abierto el debate doctrinal de si estas son computables a la hora de cuantificar la base imponible al no estar exentas⁵¹. No obstante, la Administración tributaria no aceptará estas pérdidas en el IRPF por la regla especial prevista en el artículo 35.1 c) de la Ley del IRPF, según ha defendido el TEAC en la Resolución del 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–)⁵².

Solucionado el problema en la imposición directa, debemos plantearnos qué consecuencias tiene la ayuda en especie en la indirecta. En el IVA, con carácter general, al tratarse de una operación sin contraprestación, nos encontramos ante un autoconsumo de bienes sujeto por el artículo 9.1 de la Ley del IVA. Por tanto, el donante-colaborador debería repercutir el IVA correspondiente a la entidad no lucrativa. No obstante, con efectos desde

⁵¹ La exposición de las distintas posiciones doctrinales puede consultarse en Lasarte Álvarez *et al.* (2008, p. 510), siendo la mayoría favorables a consignar la disminución patrimonial, salvo la cualificada opinión de estos autores.

⁵² Un comentario a esta resolución del TEAC puede verse en Puebla Agramunt (2022).

el 9 de abril de 2023 se ha introducido el tipo cero y la base cero para las donaciones de cualquier tipo de producto a las entidades beneficiarias del mecenazgo previsto en la Ley 49/2002 siempre que los destinen al cumplimiento de sus fines de interés general. En consecuencia, la donación de bienes a las entidades de la Ley 49/2002 (incluidas las que tienen lugar con ocasión de un convenio de colaboración empresarial) tampoco tendrán coste fiscal alguno en el IVA ni para el donante (si hubiera asumido el coste del IVA repercutido a la entidad no lucrativa) ni para el donatario⁵³.

4.4. La difusión de la ayuda recibida no es una prestación de servicios

Realmente no hay modificación alguna en esta materia, pero nos parece de suma importancia el mantenimiento del último párrafo del artículo 25.1 de la Ley 49/2002 tras la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) ante un recurso de casación⁵⁴. Esta norma declara que «La difusión a que se refiere el párrafo anterior, en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

La difusión de esta ayuda y su posible sujeción al IVA ha sido la cuestión más polémica respecto de la tributación de los convenios. Durante la vigencia de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (antecedente inmediato de la vigente Ley 49/2002), su artículo 68 –que instaura por primera vez los convenios en nuestro ordenamiento– no contenía referencia alguna a esta cuestión, por lo que fue la DGT la que asumió la tarea de solucionar el problema planteado. Y si bien en un primer momento señaló que se trataba de servicios publicitarios sujetos al IVA, acabó resolviendo en sentido contrario en las Resoluciones de 9 de marzo y 23 de noviembre de 1999, dictadas para resolver las dudas surgidas y unificar criterios en torno a la naturaleza jurídica del convenio. En ellas se establecía que los convenios no estaban sujetos al IVA, pues no existía un consumo gravable y, por lo tanto, no había onerosidad, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Tras la aprobación de la Ley 49/2002 se incluyó expresamente en el último párrafo del artículo 25.1. A pesar de no hacer referencia alguna, es clara la conexión de esta norma con la no tributación de estos servicios en el IVA. Así lo han entendido la totalidad de los autores,

⁵³ Esta reforma fue introducida por la disposición final tercera de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Para un examen exhaustivo y crítico de las consecuencias de estas modificaciones, véase Blázquez Lidoy (2023).

⁵⁴ Hemos comentado esta sentencia en Martín Dégano (2022). Puede verse también el trabajo del profesor Blázquez Lidoy (2022a, pp. 102 y ss.), en el que se analizan los efectos de la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 sobre los convenios de colaboración y su relación con la Sentencia del TS de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019) sobre el concepto de gastos deducibles, determinando las distintas situaciones que, a su juicio, se pueden producir con la doctrina sentada por ambas sentencias (p. 111).

la doctrina administrativa y las sentencias que se habían pronunciado sobre el tema. Con esta disposición se pretende declarar la no sujeción al IVA de la difusión que se hace por la colaboración recibida pese a no mencionar impuesto alguno⁵⁵.

En principio, parecía, pues, que estábamos ante un problema definitivamente resuelto hasta la reciente sentencia del TS respecto de las ayudas monetarias que recibían deportistas –profesionales y *amateurs*– de una fundación pública a cambio de difundir la colaboración recibida.

En el asunto de autos se discutía acerca de si esas ayudas debían ser subvenciones, convenios de colaboración o patrocinio publicitario y si la difusión realizada por los deportistas estaba sujeta al IVA.

Por lo que aquí interesa, el TS señala 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 pues esta norma 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.

Nos sorprende esta afirmación, pues la razón de ser de la disposición transcrita es, precisamente, resolver el problema del IVA, como señalamos con anterioridad al comentar sus antecedentes históricos. Dejando al margen el problema del origen de esta norma y su conexión con el IVA, para el TS, el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no entra dentro de la libertad de acción que concede la Directiva 2006/112/CE, por lo que el legislador nacional no puede configurar, a efectos del IVA, lo que ha de entenderse por una prestación de servicios onerosa. Según su criterio, en los convenios de colaboración tal prestación existe por el «retorno publicitario», lo que determina su sujeción al IVA.

Podría discutirse si el criterio del TS se circunscribe a un supuesto tan específico como el que se analizó en la sentencia o si esta sola constituye jurisprudencia. Pero lo cierto es que el legislador, sin duda conocedor de esta sentencia, no ha retocado la norma en la que claramente se apoya la no sujeción al IVA de los convenios.

⁵⁵ La inclusión de esta aclaración se debe a la recomendación del Consejo Económico y Social emitida en su Dictamen 3/2002, de 25 de abril, sobre el anteproyecto de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las normas autonómicas también recogen esta aclaración, pero, al igual que la Ley 49/2002, no hacen mención alguna a este impuesto. Tan solo lo ha hecho Vizcaya, muy recientemente, en el artículo 28.2 de la Norma foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el que se declara expresamente la no sujeción al IVA de la difusión de la colaboración.

Referencias bibliográficas

- AIReF (2020). *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*. https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf
- Barral Viñals, I. (2004). El enriquecimiento del donatario como elemento estructural de la donación. En *Libro homenaje al profesor Manuel Albadalejo García*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia.
- 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.
- Blázquez Lidoy, A. (2022a). 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.
- Blázquez Lidoy, A. (2022b). Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 5-26.
- 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.
- Casanellas Chuecos, M. (2003). *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Marcial Pons.
- Casanellas Chuecos, M. (2016). Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica. *Revista Catalana de Derecho Público*, 52.
- Casanellas Chuecos, M. (2022). Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor. *Quincena Fiscal*, 4.
- Cruz Amorós, M. y López Ribas, S. (2004). *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Cideal.
- García Luis, T. (2017). Micromecenazgo, fidelización de donaciones y otras reformas conexas del régimen fiscal de incentivos al mecenazgo tras la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades. En *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Hernández Lavado, A. (2017). El crowdfunding o micromecenazgo como instrumento de puesta en valor de la cultura y el patrimonio cultural y su fiscalidad. En *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Jiménez Escobar, J. (2017). Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo. *Crónica Tributaria*, 163.
- Lasarte Álvarez, J., Ramos Prieto, J., Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2008). *Deporte y fiscalidad*. Junta de Andalucía.
- López Díaz, A. (2017). Estudio de las grandes donaciones. En *Fiscalidad del mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Marco Serrano, L. M. (2004). El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 250, 3-62.
- Martín Dégano, I. (2011). La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 345, 71-110.

- Martín Dégano, I. (2015). El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo? *Crónica Tributaria*, 56.
- Martín Dégano, I. (2017). El mecenazgo por medio del comodato: ¿donación o una regulación específica? En I. Merino Jara (dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 51-78.
- Moreno González, S. (2017). Efectos fiscales del crowdfunding social: aspectos problemáticos y propuestas de lege ferenda. En *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Palencia-Lefler Ors, M. (2007). Donación, mecenazgo y patrocinio como técnicas de relaciones públicas al servicio de la responsabilidad social corporativa. *Anàlisi: Quaderns de Comunicació i Cultura*, 35.
- Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*. Civitas.
- Pedreira Menéndez, J. y Álvarez Pérez, B. (2012). Las donaciones entre entidades vinculadas. *Quincena Fiscal*, 15.
- Peñalosa Esteban, I. (2015). La reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras. En *Anuario de derecho de fundaciones 2014*. Iustel.
- Plaza Romero, F. y Cobos Gómez, J. M.^a (2016). Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo distintas de las donaciones y aportaciones. En *Nuevo tratado de fundaciones*. Aranzadi.
- Plaza Romero, F. y Suárez Capel, A. (2017). Convenios de colaboración. En *Fiscalidad del mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Puebla Agramunt, N. (2022). Las pérdidas debidas a donaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 87-95.
- Rodríguez Blanco, M. (2005). *Las confesiones religiosas en el marco jurídico del mecenazgo*. Edisofer.
- Urrutia Coduras, H. de (2022). Los convenios de colaboración empresarial: reflexiones sobre ciertas cuestiones conflictivas. *Diario La Ley*, 10.140.

Isidoro Martín Dégano. Doctor en Derecho. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). Autor de diversas publicaciones relacionadas con el régimen tributario de las entidades sin fin de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo. Ha participado como ponente en cursos, congresos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y administraciones), así como en asociaciones y centro privados especializados en las materias anteriormente citadas. <https://orcid.org/0000-0002-7262-8011>

La reforma de la fiscalidad sobre el carbono como elemento central del liderazgo de la Unión Europea contra el cambio climático

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

Socio de EY Abogados (España)

pedro.gonzalez-gaggero@es.ey.com

Este trabajo ha sido **finalista** del **Premio Estudios Financieros 2023** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Vicente Climent Escriche, don Alfredo García Prats, don Salvador Llopis Nadal, don José Andrés Sánchez Pedroche y doña María Teresa Soler Roch.

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

Extracto

En el marco del paquete *Fit for 55*, la Unión Europea (UE) ha decidido reformar sustancialmente su política de «precios de carbono», el principal instrumento del que dispone para alcanzar sus objetivos de descarbonización. Los elementos de esta política son puramente fiscales, como la reforma de la Directiva 2003/96/CE, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos, o bien de naturaleza equivalente a la fiscal, como es el caso de la reforma del mercado europeo de derechos de emisión o la introducción del nuevo Mecanismo de Ajuste Fiscal de Carbono en Frontera.

El resultado de la aplicación conjunta de las nuevas medidas será el de añadir unos muy importantes sobrecostos por carbono a las actividades económicas que se desarrollan en la Unión, lo que contribuirá a que se produzca una transformación de la actividad industrial y el transporte en la UE de un ritmo e intensidad desconocidos hasta ahora. Para los profesionales y estudiosos de la materia fiscal, no es posible desconocer que las medidas tributarias y de naturaleza equivalente que adopte la UE van a jugar en este contexto un papel más determinante del que hayan tenido nunca en los procesos de transformación de la economía vividos en el viejo continente.

Palabras clave: precios de carbono; reforma del mercado de derechos de emisión; MAFC; emisiones del transporte marítimo; fiscalidad medioambiental.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Revisado: 19-02-2024 / Publicado: 05-03-2024

Cómo citar: González-Gaggero Prieto-Carreño, P. (2024). La reforma de la fiscalidad sobre el carbono como elemento central del liderazgo de la Unión Europea contra el cambio climático. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 99-136. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18959>



The reform of the carbon pricing system as a central element of the leadership of the European Union in the fight against climate change

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

This paper has won **finalist prize Financial Studies 2023 Award** in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. Vicente Climent Escriche, Mr. Francisco Alfredo García Prats, Mr. Salvador Llopis Nadal, Mr. José Andrés Sánchez Pedroche and Mrs. María Teresa Soler Roch.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

In the framework of the Fit for 55 package the European Union (EU) has decided to conduct a substantial reform of its carbon pricing policy, the main instrument at its disposal to reach its ambitious decarbonization targets. The elements of this policy are both tax measures, such as the amendment of the Directive 2003/96, of 27 October 2003, restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, and others equivalent to a tax nature, such as the reform of the EU emission trading system or the introduction of the new carbon border tax adjustment mechanism (CBAM).

The outcome of the joint implementation of these new developments will be a significant increase of the economic costs of the carbon emissions linked to the economic activities developed in the EU, probably leading to a transformation of the industrial and the transport activities in the EU, with a pace and intensity unknown in the EU up to now. The tax professionals and tax researchers would do better not to stand aside of the new tax and tax-equivalent measures approved by the EU, as they are going to play a role even more critical than the one played in previous processes of economic transformation taken place in Europe in the past.

Keywords: carbon pricing; ETS reform; CBAM; maritime transport emissions; environmental taxes.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Reviewed: 19-02-2024 / Published: 05-03-2024

Citation: González-Gaggero Prieto-Carreño, P. (2024). La reforma de la fiscalidad sobre el carbono como elemento central del liderazgo de la Unión Europea contra el cambio climático. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 99-136. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18959>

Sumario

1. Los sistemas de precios de carbono como principal instrumento en la lucha contra el cambio climático
 - 1.1. Los instrumentos normativos para afrontar los impactos medioambientales
 - 1.2. Los instrumentos de mercado y los impuestos en la lucha contra el cambio climático. Uso combinado de ambos y riesgo de doble imposición
 - 1.3. El marco conceptual para la fijación del precio del carbono: del coste social del carbono al cumplimiento de los compromisos de descarbonización
 - 1.4. Los sistemas de precio de carbono en el mundo
2. El mercado de derechos de emisión de la UE
3. El *Fit for 55* y la reforma del mercado de derechos de la UE
4. La introducción del nuevo ajuste de carbono en frontera
 - 4.1. Fundamentos del MAFC y análisis jurídico de la medida
 - 4.2. Relación del MAFC con el RCCDE-UE
 - 4.3. Cobertura y alcance del MAFC
 - 4.4. Calendario de entrada en vigor
 - 4.5. Funcionamiento del MAFC elementos subjetivos y objetivos
5. La reforma de la Directiva 2003/96/CE de fiscalidad de la energía y los productos energéticos
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Los sistemas de precios de carbono como principal instrumento en la lucha contra el cambio climático

1.1. Los instrumentos normativos para afrontar los impactos medioambientales

El legislador dispone de diversos tipos de instrumentos para promover la consecución de sus objetivos en materia de política medioambiental. Los principales son: a) regulaciones (normativas que establecen límites o restricciones, frecuentemente cuantitativos, a la ejecución de determinados comportamientos contaminantes); b) los incentivos; c) los impuestos, y d) los instrumentos de mercado¹.

Recientemente se viene hablando también de los denominados *feebates*, figura híbrida entre impuesto (*fee-*) e incentivo (*-rebate*). Se trata de mecanismos que fijan un nivel medio de impacto ambiental en un determinado sector, de modo que los operadores que emitan por encima de ese umbral deben pagar por ello, mientras que los que estén por debajo se benefician de incentivos. Estos sistemas pueden articularse de un modo que determinen una recaudación neta 0, de modo que el único efecto tendrá lugar entre los propios operadores afectados, para los que se producirá una transferencia de ingresos desde los competidores más contaminantes a los que lo sean menos².

Puede decirse que los impuestos y los instrumentos de mercado, aun con una naturaleza diversa, tienen un efecto similar sobre las actividades a las que van dirigidos, ya que tienen como objetivo internalizar costes ambientales en los precios de los bienes y servicios. Por el contrario, las regulaciones y los incentivos tienen finalidades distintas.

¹ No nos referiremos a otros instrumentos de menor capacidad de vinculación a los que sí hace mención, por ejemplo, el IPCC de la ONU, como son los denominados acuerdos voluntarios entre los Gobiernos y determinados sectores industriales, o los instrumentos de información, dirigidos a aumentar la conciencia en los grupos de interés sobre los impactos y mitigación del cambio climático.

² Podemos encontrar ejemplos de *feebates* en determinados impuestos sobre la matriculación o registro de vehículos, como los que rigen en Singapur o el sistema *bonus/malus* de Francia, sistemas en los que los vehículos satisfacen un impuesto cada vez mayor a medida que son más emisores y perciben incentivos integrados en la propia tarifa del impuesto si adquieren vehículos electrificados de nulas o bajas emisiones. Se trata de una alternativa para articular los impuestos sobre el registro de vehículos (con integración, en su caso, de los incentivos por electrificación que actualmente operan de forma deficiente en el marco del programa Moves III) y otros que merecería ser objeto de evaluación por parte del legislador español.

Las instituciones internacionales más relevantes en materia de lucha contra el cambio climático (ONU, Banco Mundial, FMI, UE, OCDE) han considerado tradicionalmente que el *establecimiento de impuestos y/o instrumentos de mercado sobre las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) constituye una política idónea para acelerar la descarbonización de la actividad económica y social.*

Así, por ejemplo, la OCDE y el FMI mantienen que estos instrumentos resultan eficaces para reducir las emisiones, dado que consiguen una internalización de unos costes ambientales que, de lo contrario, persistirían como «externalidades negativas». Se atajan con ello los «fallos de los mercados» para asumir estos costes mediante su incorporación a los precios de los bienes y servicios, asegurando su impacto en las decisiones de consumo e inversión de consumidores y empresas. Estos organismos internacionales valoran, por lo tanto, la capacidad de impuestos e instrumentos de mercado para establecer lo que se denomina una «señal clara de precios». Una vez internalizados estos costes en los precios de bienes y servicios, la propia lógica de funcionamiento de la economía de mercado debe servir para promover el cambio tecnológico –fomentando la investigación e inversión en tecnologías menos emisoras– y de hábitos de consumo –hacia comportamientos alternativos medioambientalmente más responsables– (Farid *et al.*, 2016).

Las regulaciones y los incentivos, adecuadamente diseñados, también pueden resultar eficaces para conseguir objetivos ambientales (Pittel *et al.*, 2012). De hecho, cuando el legislador prioriza conseguir un objetivo de protección ambiental en un corto plazo, suele acudir a la regulación y no a los impuestos e instrumentos de mercado equivalentes. Pero estos últimos tienen, a juicio de organismos internacionales y doctrina especializada, la ventaja de que resultan eficaces aportando: a) una mayor flexibilidad (frente a la regulación, los destinatarios del impuesto/mercado tienen mayor margen para optar por la forma que les resulte menos costosa para reducir el daño ambiental), y b) una mayor neutralidad (las regulaciones restrictivas y los incentivos atribuyen a las autoridades un mayor poder de identificar qué operadores deben asumir costes/obtener ventajas por adaptar sus procesos para reducir el daño ambiental)³.

En general, puede decirse que un sistema normativo que se plantee objetivos ambientales de protección ambiental deberá acudir «de forma complementaria» a regulaciones, incentivos, impuestos e instrumentos de mercado, incluso a otros mecanismos, como los antes referidos *feebates*, o instrumentos económicos como los sistemas colectivos de responsabilidad ampliada del productor del residuo, etc. El legislador deberá decidir qué instrumento usar y con qué intensidad respecto de cada impacto ambiental, optando por el que resulte idóneo en cada caso atendiendo a circunstancias tales como: el alcance geográfico del daño (daños globales/locales); la territorialidad o extraterritorialidad de la

³ Véase el capítulo 5, titulado «A Guide to Environmentally Related Taxation for Policy Makers», del informe publicado en 2010 por la OCDE *Taxation, Innovation and the Environment*.

actividad que origina el impacto ambiental; si se trata de una fuente de impacto móvil o fija; el calendario, más o menos ambicioso, con el que se quieran obtener los resultados; cuestiones competenciales, etc.

Este «juicio de idoneidad» no solo deberá atender a la eficacia del instrumento para conseguir los fines que se persiguen, sino que también deberán ponderarse adecuadamente los efectos que se produzcan en el conjunto de los intereses en presencia (esfuerzo de adaptación que se exige a los operadores económicos y/o a los consumidores, afectación a las libertades económicas, etc.).

1.2. Los instrumentos de mercado y los impuestos en la lucha contra el cambio climático. Uso combinado de ambos y riesgo de doble imposición

Por lo que se refiere, en concreto, a la lucha contra el cambio climático, existe cierto grado de consenso internacional acerca de la eficacia e idoneidad de los instrumentos fiscales y de mercado. Dada la equivalencia de objetivos y efectos entre ambos instrumentos, es habitual que las instituciones internacionales y la doctrina especializada se refieran a ellos de forma conjunta como «sistemas de precios de carbono». Ambos mecanismos tienen el efecto de poner un precio a la tonelada de CO₂ emitida, con la diferencia –entre otras– de que en el caso del impuesto el tipo es fijo, mientras que en el mercado el precio es variable, como resultado del cruce de una oferta y una demanda que se encuentran, eso sí, muy dirigidas por la acción de la autoridad con competencia para regular y supervisar el mercado.

En relación con el uso de los sistemas de precios de carbono para reducir las emisiones de GEI, pueden hacerse algunas consideraciones preliminares:

- Conviene hacer una distinción inicial muy básica entre los GEI (fundamentalmente el CO₂, pero también el metano y otros) y los denominados «gases contaminantes». El efecto invernadero es un fenómeno global, mientras que el impacto en la calidad del aire que tienen ciertos gases contaminantes (por ejemplo, el NOx) es de carácter local. Las diferencias entre los distintos tipos de gases explican la utilización de unos u otros instrumentos legales y su distinto alcance geográfico.
- Ha de entenderse también la diferencia entre fuentes de emisión fijas y «difusas». Tradicionalmente se ha considerado que el instrumento de mercado es más adecuado para instalaciones industriales (fijas), mientras que los impuestos lo son respecto de sectores difusos como el del transporte. Esta distinción clásica ha sido puesta en entredicho últimamente, como se aprecia en las iniciativas dirigidas a extender el mercado europeo de derechos de emisión al transporte terrestre y al marítimo, así como a ampliar la presencia del transporte aéreo.

Dada la naturaleza equivalente que tienen los dos tipos de sistemas de precios de carbono, cabe plantearse si existe *riesgo de doble imposición económica* por el hecho de que en una misma jurisdicción convivan un impuesto sobre las emisiones de CO₂ y un mercado de derechos. En general, en derecho comparado encontramos diversos modelos que no plantean problemas de doble imposición:

- Países que no tienen sistema de precios de carbono.
- Países que únicamente disponen de un instrumento (mercado o impuesto).
- Países en los que coexisten ambos tipos de sistemas de precios de carbono, pero en los que no se plantea solapamiento alguno debido al distinto ámbito de aplicación de cada instrumento. Ello se produce, en general, porque el mercado cubre las emisiones generadas en instalaciones industriales, mientras que el impuesto lo hace con las «emisiones difusas» (vehículos, aeronaves, buques, etc.).
- Países en los que conviven ambos instrumentos sobre las mismas fuentes emisoras, pero se han arbitrado soluciones técnicas para evitar el riesgo de doble imposición. Así, por ejemplo, los países norteeuropeos que ya disponían de impuestos sobre las emisiones industriales de CO₂ en el momento de creación del mercado de derechos de la Unión (RCCDE-UE) tuvieron que habilitar ciertas exenciones en dichos impuestos para evitar la doble imposición.
- También hay convivencia de instrumentos en aquellas jurisdicciones que, aun estando ya integradas en un mercado de derechos de emisión, han establecido posteriormente un impuesto sobre las emisiones de CO₂ producidas en sede industrial, al considerar que dicho mercado no arrojaba una «señal de precios adecuada». En estos casos también se han arbitrado soluciones técnicas para evitar la doble imposición, como ha sido el caso de los impuestos autonómicos de Andalucía y Aragón, que declaran no sujetas las emisiones de CO₂ producidas desde instalaciones incluidas en el mercado, pero solo en la medida en que dichas emisiones hayan dado lugar al pago efectivo de derechos, no funcionando por lo tanto en la parte en la que la instalación se haya beneficiado de asignaciones gratuitas.
- Por último, tenemos los casos en los que mercado e impuesto funcionan de modo complementario para asegurar una imposición mínima sobre las emisiones de CO₂. Es el caso del *carbon price floor* del Reino Unido, introducido en 2013 por las autoridades británicas en un contexto en el que el RCCDE-UE registraba precios en el entorno de los 5 €/tCO₂eq, considerados insuficientes, o el del umbral federal mínimo canadiense, que trata de asegurar una imposición mínima sobre las emisiones de CO₂ en todo el país.

Solo excepcionalmente encontramos supuestos en los que el legislador ha optado por no corregir la doble imposición. En España, por ejemplo, tenemos supuestos de doble

imposición punitiva en los impuestos sobre emisiones de Andalucía y Aragón en los que deja de operar la no sujeción prevista para instalaciones incluidas en el RCCDE-UE si se ha producido un incumplimiento por parte de dicha instalación de su obligación de entregar derechos en el mercado (la instalación deberá finalmente cumplir con su obligación de entrega de derechos, sin evitar con ello satisfacer la cuota correspondiente del impuesto). También encontramos algún ejemplo de doble gravamen en países como Suecia o Dinamarca referidos a ciertas instalaciones que, aun estando dentro del ámbito del RCCDE-UE, no se benefician de exención en el impuesto.

Por otra parte, se ha discutido en ocasiones si existe doble imposición en los casos, muy habituales, en los que se gravan los productos energéticos consumidos en instalaciones industriales que se encuentran a su vez incluidas en el ámbito de un mercado de derechos. En general, puede decirse que la solución del legislador difiere dependiendo de si el impuesto sobre los productos energéticos incorpora un gravamen explícito sobre las emisiones de CO₂ o no. Así, por ejemplo, la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos, que publicó la Comisión Europea en 2011 preveía un gravamen explícito sobre las emisiones de CO₂ derivadas del consumo de productos energéticos, gravamen que quedaba exento en aquellos casos en los que dicho producto fuera consumido en una instalación ya incluida en el RCCDE-UE. Por el contrario, en aquellos casos –como los de los tradicionales impuestos especiales sobre carbón o hidrocarburos– en los que el impuesto indirecto sobre el producto energético no incorpora un gravamen explícito sobre el CO₂, el legislador suele considerar que no es necesario un mecanismo para evitar la doble imposición.

En España, la utilización conjunta de impuestos, estatales y autonómicos, e instrumentos de mercado (el RCCDE-UE) no siempre ha sido resuelta de forma técnicamente satisfactoria por el legislador, dando lugar a situaciones de solapamiento y sobreimposición. Un ámbito muy señalado de esta sobreimposición es el de la fiscalidad sobre la energía eléctrica, área en la que además el sistema adolece de una orientación ambiental insuficiente. Por un lado, nos encontramos con diversos impuestos que gravan la generación eléctrica tanto de forma general como específica para ciertas tecnologías, algunas de ellas pese a no ser emisoras. Así, encontramos tanto los tributos estatales de la Ley 15/2012 (impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica –IVPEE–, los impuestos a la generación de residuos nucleares y el canon hidroeléctrico) como los impuestos autonómicos que gravan diversas tecnologías de generación (cánones eólicos, impuestos sobre el agua embalsada, impuestos sobre las emisiones producidas desde instalaciones de generación eléctrica, etc.). A ello hay que añadir los impuestos especiales que gravan el consumo de energía eléctrica o la utilización de productos energéticos en la actividad de generación eléctrica. Y, por si fuera poco, todo este marco impositivo confluye sobre unas instalaciones de generación que, en el caso de las tecnologías emisoras, también se encuentran dentro del alcance del RCCDE-UE, precisamente en un sector en el que los derechos han de adquirirse mediante subasta y no existen asignaciones gratuitas. Resulta sorprendente que en una sociedad que se encuentra en proceso de transición energética acelerada se produzca esta superposición de

instrumentos fiscales, precisamente, sobre la propia energía eléctrica que se plantea como alternativa al consumo de combustibles fósiles⁴.

La confluencia de todas estas figuras, junto con las incidencias derivadas del aumento de costes de materias primas energéticas y del, en ocasiones, anómalo funcionamiento del denominado «sistema marginalista» de fijación de precios en el mercado eléctrico, han contribuido a que hayamos soportado en los últimos años unos muy elevados precios de la electricidad en España y en el conjunto de la UE. Precisamente, este contexto de altos precios de la electricidad ha dado lugar a cierta racionalización de los gravámenes sobre la electricidad, ya que, desde finales de 2018, el Gobierno ha actuado del siguiente modo para moderar dicho incremento de precios:

- Suspensión temporal del IVPEE, inicialmente durante el cuarto trimestre de 2018 y el primero de 2019 (Real Decreto-Ley 15/2018), y, posteriormente, en periodos sucesivos desde el tercer trimestre de 2021 hasta final de 2023 (Reales Decretos-Leyes 12/2021, 17/2021, 6/2022, 11/2022, 20/2022).
- Recuperación (Real Decreto-Ley 15/2018) de la exención de los hidrocarburos empleados en producción eléctrica, no así la del carbón consumido para ese mismo fin, que sigue sujeto a su propio impuesto especial⁵.

⁴ Los autores de los informes encargados por los sucesivos Gobiernos y en los que se ha evaluado el sistema de fiscalidad ambiental español (Informe Lagares –Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero de 2014–, informe de la Comisión de Expertos de Transición Energética –abril de 2018–, *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* del Comité de Personas Expertas para la reforma tributaria –marzo de 2022–) han subrayado que la imposición sobre la energía en España no está correctamente alineada con los objetivos de descarbonización y han propuesto sistemáticamente medidas dirigidas a reducir la carga fiscal sobre la electricidad, en particular, la derogación del IVPEE.

⁵ El gravamen de los hidrocarburos y el carbón empleados en generación eléctrica entre enero de 2013 y octubre de 2018 (a partir de dicha fecha únicamente se grava el carbón) se produjo como resultado de la eliminación en la Ley 15/2012 de la exención técnica que regía anteriormente y que viene impuesta por el artículo 14 de la Directiva 2003/96/CE, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos. El citado artículo 14 establece dicha exención obligatoria con el fin de evitar el gravamen acumulativo del *input* y el *output*, esto es, que se grave tanto el consumo de productos energéticos empleados en generación eléctrica (impuestos sobre el carbón y los hidrocarburos) como la electricidad resultante, que se encuentra sujeta a su propio impuesto especial. El precepto también habilita a que los Estados excepcionen la exención y graven los productos energéticos consumidos para obtener electricidad *si lo hacen por motivos (se entiende, «justificados») de política medioambiental*.

El alcance de la excepción medioambiental del artículo 14 de la directiva ha sido analizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21 –NFJ090099–, Endesa Generación, SAU). La sentencia facilita a la Audiencia Nacional, remitente de la cuestión prejudicial, los criterios que deberá considerar para concluir si el gravamen del carbón empleado en generación eléctrica es conforme al derecho de la Unión. A la fecha de publicación de este artículo, la Audiencia Nacional aún no ha emitido sentencia. De igual modo, existen otros procedimientos pendientes en vía contenciosa en los que los recurrentes cuestionan la compatibilidad con el derecho de la Unión del gravamen, en este caso, de los hidrocarburos empleados en generación eléctrica (señaladamente, el gas

El año 2024 nos ha traído, sin embargo, noticias preocupantes, como la recuperación de la exigibilidad del IVPEE y el anuncio de nuevos impuestos autonómicos sobre tecnologías renovables (parques eólicos y fotovoltaicos) en Aragón y en el País Vasco.

1.3. El marco conceptual para la fijación del precio del carbono: del coste social del carbono al cumplimiento de los compromisos de descarbonización

Una vez que un legislador asume la necesidad de establecer un sistema de precios de carbono, ha de plantearse también *cuál debe ser el precio al que cotice (mercado) o tribute (impuesto) cada unidad de emisión sujeta a precio*. Esta unidad es la denominada tonelada de CO₂ equivalente o tCO₂eq.

Partiendo de que los impuestos medioambientales, por su carácter extrafiscal, no han de regirse por criterios típicamente tributarios (capacidad contributiva, necesidades recaudatorias, redistribución de la riqueza), se ha considerado tradicionalmente que su cuantía ha de ser equivalente al coste económico asociado al daño ambiental que se pretende evitar (en este sentido, serían ejemplos de impuestos pigouvianos). Desde este punto de vista, en el ámbito de la imposición sobre emisiones de CO₂ surgió el concepto de «coste social del carbono», que es el valor monetizado (descontado a fecha presente) de los daños económicos futuros asociados a la emisión de una tonelada adicional de CO₂ en un determinado año. Este valor es conceptualmente equivalente al de los daños que se evitan por cada tonelada de CO₂ cuya emisión se consigue reducir.

El problema es que este concepto de coste social del carbono ha dado lugar en la literatura económica a estimaciones sumamente dispares. Así, hasta el año 2007, las estimaciones arrojaban resultados medios en el rango de 20-30 USD/tCO₂eq, cuantía que tuvo su reflejo en varios informes de la OCDE y el FMI. A partir de 2007, sin embargo, empezaron a surgir estimaciones del coste social del carbono muy dispares, dependiendo de cuál fuera el equipo que realizase el trabajo. Así, destacan por ejemplo las realizadas por los equipos encargados para ello por el Gobierno de Estados Unidos (United States Inter-Agency Working Group, 2013) o por el del Reino Unido (*Stern Report*)⁶, así como en los sucesivos estudios publicados en el seno de la OCDE, FMI, Banco Mundial, etc.

natural de las centrales de ciclo combinado) que estuvo vigente entre 2013 y 2018. En ambos casos, los tribunales tendrán que determinar si el legislador estableció los gravámenes sobre carbón e hidrocarburos por auténticos motivos de política medioambiental o si, como se desprende de las circunstancias en las que se produjo su aprobación, lo hizo por razones meramente presupuestarias de financiación del sistema eléctrico, sistema al que quedaron afectos los rendimientos obtenidos por los tributos.

⁶ Son particularmente destacadas las discusiones académicas sobre esta cuestión mantenidas por Stern y Nordhaus. Con los años, las metodologías, costes cubiertos, tasas de descuento y, finalmente, las propias estimaciones de uno y otro autor han ido acercándose.

Más recientemente se ha abierto camino un nuevo enfoque conceptual a esta cuestión que considera que la política fiscal y de mercado sobre las emisiones ha de ser un instrumento orientado al cumplimiento de los compromisos de reducción de emisiones suscritos por cada país. Este enfoque hace que la previsión de 20-30 USD/tCO₂eq resulte demasiado conservadora y que las principales instituciones internacionales ya trabajen con referencias de precios más elevados.

Por ejemplo, la OCDE, en el resumen ejecutivo de la última edición publicada (2019) de su obra *Taxing Energy Use: Using Taxes for Climate Action*, señala: «Es poco probable que este valor de referencia (30 USD/tCO₂eq) refleje el cambio climático causado por una tonelada de CO₂ emitida en la actualidad, y no va a ser suficiente para cumplir con los objetivos del Acuerdo de París». En publicaciones más recientes, la OCDE plantea la necesidad de disponer de precios de carbono mucho más ambiciosos en 2030, que estima, como escenario intermedio, en 120 USD/tCO₂eq.

Por su parte, en publicaciones recientes, el FMI se decanta por un umbral medio común de entre 70 y 75 USD/tCO₂eq, si bien con diferencias notables según los Estados⁷.

Por último, el Banco Mundial, a través de la *High-Level Commission of Carbon Pricing and Competitiveness*, viene propugnando precios para el CO₂ muy superiores a los que se han establecido hasta la fecha, y ello en línea no ya con la estimación económica de los costes asociados al cambio climático, sino con los compromisos de reducción de emisiones suscritos por los Estados. En su informe referido a 2017, la Comisión, presidida por los prestigiosos economistas Stern y Stiglitz, defendió unos precios de entre 40 y 80 USD/tCO₂eq en 2020 y de entre 50 y 100 USD/tCO₂eq en 2030.

⁷ En documentos como *Fiscal Policies for Paris Climate Strategies. From Principle to Practice* (mayo de 2019) o *Fiscal Monitor. How to Mitigate Climate Change* (octubre de 2019), el FMI declara que disponer de un único precio global sobre el carbono conllevaría ventajas, ya que evitaría la competencia fiscal entre jurisdicciones y los riesgos de «fuga de carbono». Pero observa importantes divergencias entre las necesidades fiscales de los Estados, los posibles efectos en sus economías (por ejemplo, en función de su mix energético) y el grado de aceptación por la opinión pública, además de tener que atender a consideraciones de equidad, como las derivadas del principio de responsabilidades comunes, pero diferenciadas. Para tratar de armonizar la mayor eficacia de la uniformidad de precios frente a la mayor flexibilidad de la diversidad, el Fondo propone implantar un sistema de precios diferenciados en función de las particularidades de cada país, pero respetando un umbral mínimo de precio de referencia (*carbon price floor*). Atendiendo a dichas particularidades, propone tipos superiores a los 70 USD/tCO₂eq para aquellos países con compromisos de reducción más ambiciosos y menor sensibilidad a la fijación de precios de carbono (por ejemplo, Francia, donde gran parte del parque de generación eléctrica es nuclear y no emisor). También identifica un segundo grupo de países que necesitarían precios de entre 35 y 70 USD (por ejemplo, Alemania) y un tercero a los que podrían resultarles suficientes precios inferiores a los 35 USD, dado que disponen de un mix de generación muy orientado al carbón y tienen, por lo tanto, mayor sensibilidad al precio (el caso de Sudáfrica o Rusia).

1.4. Los sistemas de precio de carbono en el mundo

La realidad de la imposición sobre el carbono en el mundo es muy heterogénea, si bien se aprecia una tendencia hacia una mayor proporción de emisiones cubiertas y a mayores precios efectivos por emitir GEI. En la actualidad, dado el papel central que las organizaciones internacionales atribuyen a los precios de carbono, disponemos de estudios muy completos de la OCDE o del Banco Mundial que nos permiten conocer la evolución de la imposición sobre el carbono en el mundo.

En uno de sus últimos informes sobre este particular⁸, concluye la OCDE que entre 2018 y 2021: a) las emisiones GEI sujetas a sistemas de precios de carbono en el mundo han crecido desde el 32 % a más del 40 %; b) los precios efectivos medios por tonelada de carbono se han duplicado hasta llegar a los 4 €/tCO₂eq gracias al incremento de precios en 47 de los 71 países analizados, y c) sin embargo, las divergencias de cobertura de emisiones y precios efectivos de carbono fueron aún más notables en 2021 que en 2018, ya que los mayores avances se han producido precisamente en los países que ya contaban con los sistemas de precios de carbono más ambiciosos.

Por su parte, el Banco Mundial también publica regularmente estudios sobre el estatus y evolución de los sistemas de precios de carbono en el mundo (*State and Trends of Carbon Pricing*). En su edición de 2022, la institución: a) identifica 68 sistemas de precios de carbono en el mundo (mercados o impuestos), cifra bastante superior a los 51 de 2018; b) apoya las negociaciones en el seno de la Organización Marítima Internacional (OMI) para establecer un sistema de precios sobre las emisiones del transporte marítimo; c) destaca que en 2022 se ha producido un alza general de los precios/tipos medios aplicados a las emisiones, como resultado de precios récord en los mercados de derechos de la UE y otros, así como las subidas de tipos impositivos en algunos impuestos sobre el carbono⁹, y d) reclama una mayor ambición climática a los países, sobre la base de que solo el 4 % de las emisiones GEI globales están sujetas en la actualidad a un precio en línea con el que sería necesario alcanzar en 2030.

Otras instituciones como el FMI o la OMC han denunciado que los precios actuales (salvo en la UE) son insuficientes para provocar una descarbonización coherente no ya con el objetivo de mantener el incremento de la temperatura global a final de siglo (respecto de niveles preindustriales) en un máximo de 1,5 grados, sino para cumplir los compromisos de descarbonización suscritos por los Estados.

⁸ *Pricing Greenhouse Gas Emissions. Turning Climate Targets into Climate Action* (2021).

⁹ A efectos comparativos, la recaudación total estimada por este concepto en 2016 y 2017 fue de 22.000 y 33.000 millones de USD, mientras que en 2022 llegó a un récord de 84.000 millones de USD aproximadamente.

2. El mercado de derechos de emisión de la UE

El RCCDE-UE es el mercado de derechos más completo y evolucionado del mundo. Fue puesto en marcha en 2005, por mandato de la Directiva 2003/87/CE¹⁰, como herramienta para facilitar el cumplimiento de los compromisos de reducción de emisiones adquiridos por la UE tras el Protocolo de Kioto.

El RCCDE-UE es muy ambicioso, ya que en su configuración actual cubre unas 10.000 instalaciones, el 40 % de las emisiones GEI de la UE y más del 75 % de las emisiones sometidas a sistema de precios de carbono en el mundo. En concreto, afecta a las emisiones de CO₂ procedentes de un buen número de instalaciones y actividades: centrales térmicas de generación eléctrica, cogeneración, otras instalaciones de combustión de potencia térmica superior a 20 MW, instalaciones industriales intensivas en consumo de energía (refinerías de petróleo, las acerías y la producción de hierro, aluminio, metales, cemento, cal, vidrio, cerámica, pulpa, papel, cartón, ácidos y productos químicos orgánicos a granel), así como las procedentes de la aviación comercial por vuelos interiores en el Espacio Económico Europeo (EEE). También cubre determinadas emisiones de perfluorocarbonos (PFC) y de óxido nitroso (N₂O). Desde el 1 de enero de 2024, en el marco de las políticas climáticas reforzadas del paquete *Fit for 55*, cubre asimismo las emisiones del transporte marítimo.

El RCCDE-UE constituye un ejemplo prototípico de mercado de *cap and trade*:

- *Cap*: se establece un techo de emisiones de GEI que pueden ser realizadas por los agentes e instalaciones incluidos en el sistema. La suma de las emisiones atribuidas a estos agentes e instalaciones constituye un *cap* conjunto que no puede ser excedido, ya que con ello se asegura cumplir con el objetivo de reducción al que se haya comprometido la Unión. La adquisición originaria de derechos puede hacerse mediante subasta o asignación gratuita. Este último mecanismo de atribución de derechos opera como una herramienta de protección de la competitividad a favor de los sectores industriales que, por las condiciones de competencia internacional, están más expuestos al riesgo de fuga de carbono¹¹.

¹⁰ Dentro del paquete normativo que regula los diferentes aspectos del funcionamiento del mercado, cabe destacar, aparte de la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI en la Comunidad, la Decisión (UE) 2015/1814, relativa a la reserva de estabilidad del mercado, o el Reglamento delegado 2019/331, por el que se determinan las normas transitorias de la Unión para la armonización de la asignación gratuita de derechos de emisión.

¹¹ El riesgo de fuga de carbono remite a la posibilidad de deslocalización de actividad industrial emisora de la UE para su radicación en jurisdicciones con costes por emisiones de carbono nulos o inferiores a los vigentes en la Unión. Este riesgo plantea un doble problema para la UE, toda vez que no solo pierde actividad económica y empleo, sino que, dado que las emisiones GEI están asociadas a un daño ambiental global (el calentamiento global y el cambio climático), la UE se sigue viendo expuesta al impacto ambiental de las emisiones desplazadas fuera de su territorio. La fuga de carbono también se produce

- *Trade*: el sistema permite el comercio de derechos, de modo que las instalaciones que hayan emitido menos que el número de derechos de emisión que tienen asignados puedan vender su exceso de derechos para su aprovechamiento por otros participantes del sistema. Por el contrario, si la instalación emite más que el número de derechos inicialmente asignados, deberá comprar derechos en el mercado, con el consiguiente gasto adicional. Con ello se consigue que el esfuerzo de reducción de emisiones no deba ser lineal en todos los agentes e instalaciones, sino que se concentre en los intervinientes en los que dicho esfuerzo resulte económicamente más eficiente.

El mercado ha pasado por varias fases. La primera (2005-2007) tuvo carácter de fase piloto, cuyo propósito era asegurar el funcionamiento pleno del mercado a partir de 2008. En las fases II y III (2008-2012 y 2013-2020), el mercado se orientó al objetivo de dar cumplimiento, respectivamente, al primer y segundo periodo (enmienda Doha) de compromisos derivados del Protocolo de Kioto. La actual fase IV (2021-2030) arrancó con una configuración inicial orientada al objetivo de reducción de emisiones para 2030 del 40 % establecido en 2014, configuración que ha quedado desfasada tras la adopción en 2019 del compromiso reforzado de reducción del 55 % para el citado año 2030. Por este motivo, la UE ha tenido que impulsar una profunda reforma del mercado a fin de adaptarlo al nuevo objetivo del 55 % (*Fit for 55*).

Durante estas fases, el mercado europeo ha evolucionado hacia una mayor ambición y exigencia, resultado de la observación por parte de las instituciones comunitarias de que no se está consiguiendo una descarbonización lo suficientemente rápida como para mantener el incremento de la temperatura global a final de siglo por debajo del límite de 1,5-2 grados respecto de valores preindustriales. El nivel de ambición del mercado depende de cómo se articulen sus diversos elementos estructurales, debiendo prestarse especial atención a la forma en la que se configuren varios de ellos: a) la cobertura; b) el *cap*, y c) los mecanismos de adquisición de los derechos.

Así, durante estos años, la cobertura del mercado ha sido creciente, tanto por lo que se refiere a los países incluidos en el sistema (UE más Noruega, Islandia y Liechtenstein), a los gases cubiertos (inicialmente solo CO₂, luego ampliado a PFC y N₂O) como a los sectores afectados (con la adición de la aviación comercial, el aluminio y, desde 2024, el transporte marítimo).

En cuanto al *cap*, más allá de la relevancia de la cuantía en la que quede fijado o de cuál sea la metodología para su fijación, resulta clave entender que a partir de la fase III

cuando un operador en la UE adquiere un producto procedente de una jurisdicción extracomunitaria en lugar de un producto de la UE como resultado de la diferencia de precio derivada de los inferiores costes de carbono asumidos por la fabricación en uno y otro país.

el mercado opera bajo un principio de *cap* decreciente anualmente. La tasa de reducción anual empezó siendo del 1,74 % (fase III), subió al 2,2 % (inicio de la fase IV), pero la UE ha acordado ahora hacerla mucho más ambiciosa, hasta el punto de duplicarla (4,3 % anual en los años 2024 a 2027 y 4,4 % anual en los años 2028 a 2030). Las sucesivas reformas también han actuado sobre la reserva de estabilidad del mercado, elemento complementario que permite a la Comisión disponer de mayor flexibilidad y capacidad para actuar sobre el mercado y asegurar su liquidez.

Por su parte, los mecanismos de adquisición de los derechos tienen también un papel fundamental en la configuración y el funcionamiento efectivo del mercado. Así, en las fases I y II, el uso de la subasta fue prácticamente residual (menos de un 5 % efectivo¹²), lo que restaba gran parte de su efectividad al mercado. En la fase III se produjo un cambio significativo, al alcanzarse un uso efectivo promedio estimado de la subasta del 57 %, resultado de un uso del 100 % en el sector de la generación eléctrica¹³ y una utilización creciente en la industria desde el año 2013 (20 %) hasta el año 2020 (70 %). Los sectores más expuestos a fuga de carbono recibían la totalidad de sus derechos de forma gratuita. En la configuración de la fase IV establecida con carácter previo a la reforma operada por el *Fit for 55* estos porcentajes se mantenían en 2021-2025, pero con la previsión de aumentar progresivamente a partir de 2026 el porcentaje de subasta hasta llegar al 100 % en 2030, si bien únicamente para los sectores no expuestos a especial riesgo de fuga de carbono. En este punto, de nuevo, el paquete *Fit for 55* va a incrementar la ambición climática, endureciendo las condiciones de acceso a las asignaciones gratuitas y asegurando su reducción progresiva.

Es en estos elementos en los que se materializa la prioridad que ha dado la UE a la descarbonización. Y ello no solo por la menor disponibilidad de derechos, sino porque el mayor precio efectivo de los derechos que hayan de ser adquiridos constituye un acelerador implacable de la transición energética. Lógicamente, el cruce entre una oferta de derechos cada vez menor (el *cap* es decreciente, a un ritmo anual cada vez más intenso) y una demanda de derechos «de pago» cada vez mayor (mayor volumen de emisiones cubiertas y mayor proporción de derechos que deben adquirirse mediante subasta) provoca que el precio de los derechos en el mercado vaya subiendo. De este modo, pese a que durante gran parte de la vida del RCCDE-UE el precio estuvo en torno a 5 €/tCO₂eq, las sucesivas reformas promovidas por la UE han dado lugar a que los precios medios anuales en 2022 y 2023 hayan sido superiores a los 80 €/tCO₂eq, habiendo llegado a tocarse el pico simbólico de los 100 €/tCO₂eq en febrero de 2023.

¹² Durante las fases I (2005-2007) y II (2008-2012), la mayor parte de los Estados miembros no realizaron subastas y los que subastaron estaban sujetos a una limitación: debían asignarse gratuitamente, al menos, un 95 % de los derechos en la fase I y un 90 % en la fase II.

¹³ Desde 2013, la Directiva reguladora del RCCDE-UE obliga a los generadores eléctricos a adquirir mediante subasta todos los derechos que necesitan. Ese ha sido el funcionamiento en España y en el conjunto de la UE salvo por aquellos países (Bulgaria, Hungría y Rumanía) que han hecho uso de la excepción prevista en su artículo 10 c) y que permite continuar asignando derechos gratuitos.

3. El *Fit for 55* y la reforma del mercado de derechos de la UE

Uno de los elementos centrales del paquete *Fit for 55* es la reforma del RCCDE-UE con el objetivo de hacerlo coherente con la declaración de emergencia climática y, en concreto, con el compromiso reforzado de reducción de emisiones del 55 % para 2030.

La propuesta de revisión del sistema de derechos de emisión fue presentada por la Comisión Europea en julio de 2021, y comprendía cinco textos separados para cubrir: a) la modificación del mercado en sentido estricto, incluyendo la novedosa inclusión del transporte marítimo; b) la revisión de la participación de la aviación comercial en el mercado; c) la notificación CORSIA¹⁴, relativa a la reducción de emisiones del transporte aéreo; d) la revisión de la reserva de estabilidad del mercado, y, por último, e) la creación del nuevo Fondo Social del Clima. El paquete fue remitido al Parlamento Europeo para su tramitación, concretamente, a la Comisión de Medio Ambiente, Salud Pública y Seguridad Alimentaria. El Parlamento Europeo y el Consejo adoptaron sus respectivas posiciones en junio de 2022 y alcanzaron un acuerdo provisional en diciembre de ese mismo año. Finalmente, los textos fueron acordados en ambos órganos, destacando la aprobación de las resoluciones legislativas en la sesión plenaria del Parlamento Europeo de 18 de abril de 2023. El 16 de mayo se publicó en el DOCE el denominado «paquete climático», constituido por tres reglamentos y dos directivas del Parlamento Europeo y el Consejo, adoptados el 10 de mayo anterior¹⁵.

La tramitación en los órganos colegisladores no ha suavizado el enfoque propuesto por la Comisión. De hecho, mientras que la propuesta de la Comisión perseguía el objetivo de reducir en 2030 las emisiones en los sectores sujetos al RCCDE-UE en un 61 % respecto de 2005, el acuerdo finalmente alcanzado ha elevado dicho objetivo al 62 %.

Como hemos señalado, la mayor o menor ambición climática de un mercado se desprende de elementos caracterizadores tales como el alcance de las emisiones que quedan cubiertas, la cuantía y evolución del *cap*, o el peso relativo de los distintos mecanismos de adquisición de derechos. Pues bien, en todos estos aspectos la reforma impulsada por la UE refleja este esfuerzo por acelerar la descarbonización:

¹⁴ CORSIA es el acrónimo en inglés de *Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation*.

¹⁵ Reglamento (UE) 2023/955, por el que se establece un Fondo Social para el Clima; Reglamento (UE) 2023/956, por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono; Reglamento (UE) 2023/957, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2015/757 con el fin de incorporar las actividades de transporte marítimo al RCCDE-UE y de seguir, notificar y verificar las emisiones de GEI adicionales y las emisiones procedentes de tipos adicionales de buques; Directiva (UE) 2023/958, de modificación de la Directiva 2003/87/CE en lo que respecta a la contribución de la aviación al objetivo de la Unión de reducir las emisiones en el conjunto de la economía y a la adecuada aplicación de una medida de mercado mundial; y Directiva (UE) 2023/959 del Parlamento y del Consejo, que modifica la Directiva 2003/87/CE por la que se establece el RCCDE-UE y la Decisión (UE) 2015/1814, relativa a la reserva de estabilidad del mercado.

- Cobertura: la reforma aumenta notablemente el alcance de emisiones cubiertas por lo que se refiere al transporte marítimo (nueva inclusión en el RCCDE-UE); el transporte terrestre, el sector residencial y otros sectores industriales (creación de un nuevo mercado), y el transporte aéreo (se mantiene la cobertura actual, pero poniendo fecha a su posible extensión):
 - Transporte marítimo: la reforma establece por primera vez precios de carbono a las emisiones del transporte marítimo, que suponen un 3-4 % de las emisiones totales de la UE. En este ámbito, la posición tradicional de la UE ha sido la de priorizar el enfoque multilateral, confiando en los resultados de las negociaciones para la reducción de emisiones mantenidas en el seno de la OMI. Finalmente, la UE ha optado por acelerar su acción legislativa al considerar que los avances en la OMI son insuficientes para lograr los objetivos del Acuerdo de París. Ello se ha materializado en un acuerdo que pone precio a gran parte de las emisiones de los buques, medida que vino precedida por el Reglamento (UE) 2015/757, que ya estableció un sistema de seguimiento, notificación y verificación (MRV) de estas emisiones.

La decisión que se ha adoptado es la de incluir en el mercado a partir del 1 de enero de 2024 las emisiones GEI procedentes de grandes buques¹⁶ y producidas: a) en los trayectos intracomunitarios (100 %); b) mientras están atracados en un puerto bajo la jurisdicción de un Estado miembro (100 %), y c) el 50 % de las emisiones de los viajes que tengan en un puerto comunitario únicamente su punto de origen o de destino. La inclusión del transporte marítimo será gradual, de modo que en 2024 y 2025 afectará, respectivamente, al 40 % y el 70 % de las emisiones verificadas, para su vigencia plena a partir de 2026. Como particularidad, se prevé la inclusión en el mercado a partir de 2026 de otras emisiones del transporte marítimo, como las de metano y óxido nitroso, que han quedado incluidas en el sistema MRV ya desde 2024.

La entidad obligada a entregar derechos de emisión será la naviera, si bien, en virtud del principio de que «quien contamina, paga», se obliga a que la naviera pueda reclamar, conforme al derecho nacional, el reembolso de dichos costes de carbono a la entidad responsable de las decisiones que afecten a las emisiones GEI del buque.

Destacan dos previsiones particulares:

- Una norma antielusión para evitar la deslocalización de trayectos de buques portacontenedores, mediante escalas en puertos extracomunitarios cercanos a la UE en los que no rija un sistema de precios de

¹⁶ Inicialmente solo quedarán sujetas las emisiones procedentes de buques de más de 5.000 tm al suponer el grueso de las emisiones y con objeto de facilitar la gestión del mercado. No obstante, deberá evaluarse antes del final de 2026 la posible extensión a buques de tonelaje inferior.

carbono similar al de la Unión¹⁷. Aunque la regla aprobada tiene un alcance limitado (solo se aplica respecto a los transbordos en puertos en los que más del 65 % del tráfico de contenedores sea de transbordos y que se encuentren a menos de 300 millas náuticas de un puerto UE¹⁸), puede ser útil para reducir el incentivo a la deslocalización.

- Se prevén exenciones para el transporte con regiones ultraperiféricas e islas con población inferior a 200.000 habitantes (en el primer caso estarían los trayectos con Canarias, en el segundo, con las Islas Baleares, salvo Mallorca).
- Transporte terrestre, sector residencial y otros sectores industriales: la reforma también crea un *nuevo mercado de derechos separado (pero paralelo) para el transporte terrestre, el sector residencial y otras actividades industriales* distintas de las descritas en el anexo I de la directiva. Con ello se pretende conseguir en estos sectores una reducción de emisiones en 2030 del 42 % respecto de los niveles de 2005. Este mercado comenzará en 2025, pero en sus dos primeros años solo determinará obligaciones de comunicación de las emisiones realizadas, mientras que a partir de 2027 ya comenzará a haber obligación de entrega de derechos.

Este mercado va a quedar configurado de un modo particular respecto del mercado estándar de instalaciones industriales, transporte marítimo y aviación. Ello se debe a que se trata de sectores en los que hay un gran número de pequeños emisores, lo que imposibilita situar el «punto de regulación» en sede de las entidades que emiten directamente los GEI. La solución dada por el legislador comunitario ha sido la de establecer el devengo de la obligación de entregar derechos en el *momento del despacho a consumo de los combustibles* que se van a usar en los edificios, medios de transporte o instalaciones industriales cubiertas. De este modo, formalmente, las entidades sujetas al mercado son las que distribuyen hidrocarburos, si bien la norma asume que dichos costes serán íntegramente

¹⁷ Supongamos el caso de una mercancía de origen chino que va a ser importada en la UE, concretamente, en el puerto de Rotterdam. En un trayecto habitual entre China y Países Bajos, con transbordo en el puerto de Algeciras, el viaje quedaría sometido a precios de carbono por el 50 % de las emisiones del trayecto China-Algeciras, el 100 % de las producidas durante el transbordo en Algeciras y el 100 % de las derivadas del trayecto Algeciras-Rotterdam. Sustituyendo el transbordo en Algeciras por uno en el cercanísimo puerto de Tánger-Med en Marruecos, el trayecto únicamente quedaría sujeto a costes de carbono por el 50 % de las emisiones producidas entre Tánger-Med y Rotterdam. A tal fin, la norma adoptada hace que el transbordo en Marruecos deje de considerarse escala a los efectos de la sujeción al mercado de las emisiones producidas en los respectivos trayectos.

¹⁸ El Reglamento de ejecución (UE) 2023/2297 de la Comisión, de 26 de octubre de 2023, establece la lista de los puertos vecinos de transbordo que quedan afectados por la norma antielusión. Inicialmente, los puertos identificados han sido solo dos: Tánger-Med en Marruecos y East Port Said en Egipto.

trasladados en los precios y que serán los consumidores quienes soporten los costes de esta nueva política de precios de carbono. El efecto práctico de la introducción del mercado va a ser, por lo tanto, equivalente a un incremento del impuesto especial sobre hidrocarburos. De este modo, las autoridades comunitarias han conseguido el efecto de una mayor internalización de costes de las emisiones de CO₂ en el precio de los hidrocarburos mediante una reforma del sistema de precios de carbono adoptada por el procedimiento legislativo general (mayoría cualificada), sin tener que fiarlo todo al escenario incierto de que se alcance un acuerdo unánime para una reforma ambiciosa de la Directiva 2003/96/CE (la materia fiscal está sometida a regla de adopción por unanimidad).

En cualquier caso, la norma habilita medidas para evitar un excesivo impacto en los precios, tales como la posibilidad de retrasar a 2028 la entrada en vigor del mercado si los precios mayoristas del gas o el petróleo son muy altos, una exención temporal en caso de que los suministradores estén ya sujetos a un impuesto nacional sobre las emisiones o una medida de estabilización de los precios de los derechos que asegure que se mantengan por debajo de un tope máximo de 45 €/tCO₂eq.

- Transporte aéreo: *se incrementa también la afectación del mercado a las emisiones del transporte aéreo*, que representan un 3,7 % de las emisiones de CO₂ de la UE. En este aspecto, la UE ha decidido mantener un posición tradicional de limitar su acción legislativa a las emisiones producidas en vuelos dentro del EEE (vuelos con origen y destino en países de la UE o con origen en países de la UE y destino en Reino Unido o Suiza), dejando la reducción de emisiones producidas en vuelos extracomunitarios en manos del plan CORSIA de la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI). No obstante, la UE anunció que, tras la celebración de la reunión número 42 de la OACI en 2025, reevaluará si la implementación de CORSIA está resultando suficiente para reducir las emisiones de la aviación a la luz de los objetivos del Acuerdo de París. Sobre la base de dicha evaluación, la Comisión propondrá mantener el enfoque actual, si bien ampliando el alcance del *clean cut*, o bien modificarlo, pasando a incluir en el RCCDE-UE todos los vuelos con salida en un aeropuerto del EEE.

Aparte de la nueva afectación a los sectores expuestos, los acuerdos alcanzados ya anticipan la posibilidad de extender los sectores incluidos en el RCCDE-UE. Así, antes del 31 de julio de 2026, la Comisión evaluará la posibilidad de incluir en el mercado (a partir de 2028) el sector de la incineración de residuos municipales. Esta evaluación deberá considerar medidas complementarias sobre el depósito en vertedero a fin de evitar el desplazamiento de residuos desde la incineración al depósito.

- *Cap*: la reforma propuesta incrementa significativamente el ritmo de reducción del *cap* global de emisiones disponibles para los operadores.

- El factor de reducción anual del *cap* que fue aprobado en 2018 para el periodo 2021-2030 (fase IV), que es del 2,2 % anual, va a ser reforzado sustancialmente y pasará a ser del 4,3 % anual entre 2024 y 2027 y del 4,4 % entre 2028 y 2030 (el acuerdo endurece la propuesta de la Comisión del 4,2 % anual). En el nuevo mercado para los sectores del transporte por carretera, residencial y otros sectores industriales, regirá un coeficiente de reducción anual del *cap* aún superior (5,10 %-5,38 % anual).
 - La anterior medida se complementa con un recorte a tanto alzado del volumen de derechos disponibles que, según expuso la Comisión, tiene como objetivo obtener un efecto equivalente al que se hubiera logrado de haber empezado a aplicar el coeficiente de reducción anual reforzado en 2021. El ajuste supondrá una reducción de 90 y 27 millones de derechos en el *cap* de 2024 y de 2026.
 - Por su parte, la inclusión del transporte marítimo nace con la asignación a este sector en 2024 de 78,4 millones de derechos dentro del *cap* general del mercado.
- Por último, por lo que respecta a los *mecanismos de adquisición de derechos*, la reforma también supone modificaciones significativas:
 - Se introducen disposiciones dirigidas a endurecer el acceso a las asignaciones gratuitas. Pero, además, para los sectores que estén dentro del MAFC (antes de 2030 deberán ser todos los actualmente incluidos en el RCCDE-UE), se acuerda un calendario para el establecimiento de la subasta como único sistema de adquisición de los derechos y la desaparición de las asignaciones gratuitas. La eliminación será más suave en los primeros años (2026-2028), con porcentajes del 2,5 %, 5 % y 10 % anual. Entre 2029 y 2033, la reducción será más acelerada (22,5 %, 48,5 %, 61 %, 73,5 % y 86 %, respectivamente), de modo que en 2034 ya no debería haber asignaciones gratuitas en ninguno de los sectores hoy cubiertos por el RCCDE-UE.
 - En el sector de la aviación actualmente solo el 15 % de los derechos es objeto de subasta. En este punto se ha acordado eliminar las asignaciones gratuitas en 2026, con una reducción gradual previa en 2024 y 2025.
 - En el nuevo mercado de derechos para los sectores del transporte por carretera y residencial, la adquisición de derechos se producirá únicamente mediante subasta, en el entendido de que no concurren circunstancias de competencia internacional que hagan necesaria la entrega de derechos gratuitos para proteger a la industria comunitaria y evitar el riesgo de fuga de carbono.

La entrada en vigor conjunta (aunque gradual) de estas medidas de ampliación de cobertura de emisiones, reducción de *cap* y generalización del mecanismo de la subasta va

a dar lugar a un entorno muy complejo para las compañías comunitarias, que van a tener que transformarse ante la perspectiva de afrontar unos elevadísimos costes por las emisiones GEI inherentes a sus ciclos de aprovisionamiento, producción y transporte. Es el precio que asume la UE por querer ejercer el liderazgo mundial en la protección climática. ¿Pero son realmente conscientes las instituciones comunitarias de las dificultades que pueden tener las compañías para afrontar una transformación tan radical cuando operan en mercados globales en los que los competidores no soportan este tipo de costes? Queremos creer que sí. La respuesta de la UE se está materializando ya en la ingente movilización de recursos realizada para financiar la descarbonización y en el nuevo mecanismo de protección de la competitividad al que nos referimos a continuación, el ajuste fiscal de carbono en frontera.

4. La introducción del nuevo ajuste de carbono en frontera

4.1. Fundamentos del MAFC y análisis jurídico de la medida

La UE ha constatado que, pese a que ha reducido considerablemente sus emisiones internas en los últimos años, las emisiones implícitas a los productos importados en la Unión han seguido aumentando. De ahí surge el Mecanismo de Ajuste Fiscal de Carbono en Frontera (MAFC) como figura central de la nueva política climática, cuyo objetivo es encontrar un balance entre la protección climática y la defensa de la competitividad de nuestra industria, tratando de minimizar el riesgo de fuga de carbono.

La UE ha combatido históricamente el riesgo de fuga de carbono y la protección de la competitividad de las empresas comunitarias carbono-intensivas mediante el uso combinado de dos instrumentos: las *asignaciones gratuitas de derechos* respecto de las emisiones directas realizadas por las empresas, y las *compensaciones por los costes de carbono implícitos en el precio de la energía* respecto de las emisiones indirectas producidas en la generación de la energía adquirida¹⁹. Mediante estos mecanismos se ha perseguido equilibrar las posiciones competitivas del producto comunitario y extracomunitario en el mercado de la Unión haciendo que ninguno de ellos pague de forma efectiva por la totalidad de sus costes de carbono inherentes. Este enfoque, sin embargo, pone en riesgo la eficacia de las políticas climáticas comunitarias. Por ello, la UE ha decidido adoptar un enfoque opuesto, que pasa por retirar las asignaciones gratuitas (y, en su caso, las compensaciones por emisiones indirectas) a los sectores más expuestos a fuga de carbono, al tiempo que se grava con un impuesto de entrada sobre el contenido implícito de carbono a los productos competidores de fuera de la UE.

¹⁹ Mecanismos establecidos en los artículos 10 bis.6 y 10 ter de la Directiva 2003/87/CE.

El MAFC constituye una figura novedosa en el mundo y ha debido superar numerosas dificultades en el seno de la propia UE. Históricamente, Francia y otros países comunitarios²⁰ se habían mostrado partidarios de la medida, que era sistemáticamente bloqueada por Alemania, por el miedo a que fuese considerada unilateral y lesiva para el comercio por otras grandes potencias comerciales y ello diese lugar a represalias de carácter arancelario contra las exportaciones desde la UE. Con los años, *el respaldo político a los ajustes de carbono ha ido creciendo no solo en la UE, sino también en otras jurisdicciones*. Es el caso del Reino Unido, que en marzo de 2023 abrió un periodo de consultas sobre el posible establecimiento y la configuración de un ajuste en frontera con un alcance algo superior incluso al de la UE, con idea de tenerlo en vigor en 2027. En este caso, el posible ajuste viene justificado por las mismas razones climáticas y de protección de la competitividad, toda vez que el Reino Unido dispone de un sistema de precios de carbono equiparable al de la UE. Por su parte, han surgido también voces cualificadas reclamando su introducción en Estados Unidos, ya sea por razones propiamente climáticas (en paralelo a la propuesta de establecimiento de un sistema federal de precios de carbono), ya por razones meramente proteccionistas, geoestratégicas o de otro tipo²¹.

Desde un punto de vista académico, con anterioridad a la propuesta formulada por la Comisión podíamos encontrar un respaldo creciente, aunque ni mucho menos unánime, a la utilización de este tipo de instrumento.

Así, frente a los autores favorables al uso del ajuste o que incluso realizaron propuestas acerca de cómo configurarlo²², encontramos a otros que se manifestaban contrarios a su uso²³, o bien ponían el énfasis en las dificultades de implementación práctica a las que se

²⁰ Es el caso, por ejemplo, de España, que en 2021 impulsó la iniciativa con intención de combatir las importaciones de electricidad generada en centrales térmicas de carbón en Marruecos.

²¹ Véase <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-biden-idUSKCN2AT3EX>

²² María Fernanda Gómez (2013) concluye que:

Ante la ausencia de un compromiso internacional y frente a otras alternativas como los subsidios o la asignación de permisos gratuitos para evitar la fuga de carbono, existen casos concretos en que los Ajustes fiscales en frontera son los medios [...] más eficientes, efectivos y coste-eficaces para reducir los problemas de fuga de carbono e internalizar los costes sociales del CO₂eq. Empero, hay que tomar en cuenta que el valor real de la reducción de fuga de carbono dependerá de (i) el diseño del Ajuste fiscal; (ii) el tamaño y características del sector, incluyendo su tasa de emisión y sus elasticidades de sustitución y en este sentido su capacidad de transferir el coste al consumidor; (iii) la estructura del mercado en el país en que se imponen los Ajustes y para el sector específico, incluyendo la sensibilidad del país a productos importados, su dependencia en combustibles fósiles y la composición de la producción; y, (iv) la apertura comercial de los países afectados.

²³ Según Wooders *et al.* (2009):

El ajuste de carbono en frontera no aparece como una solución clara que: pueda responder de forma efectiva a la pérdida de competitividad y el riesgo de fuga de carbono; ser fácilmente

enfrentaba²⁴, o bien se mostraban escépticos respecto de su eficacia²⁵. Además, al tratarse de una medida proteccionista, y encontrándonos en un contexto internacional de crecientes tensiones comerciales, estos autores señalaban el riesgo de que el ajuste provocase represalias arancelarias por parte de los países de procedencia de los productos afectados.

Una vez que una configuración concreta de ajuste ha sido propuesta y finalmente aprobada por la UE, las críticas procedentes de una parte de la doctrina se han recrudecido²⁶.

En cualquier caso, el análisis jurídico de la figura *suscita la cuestión de si se trata de una medida aceptable en el marco de la normativa de liberalización del comercio de la OMC* que vincula a la UE. Este análisis no puede hacerse con carácter general, sino que depende de la forma concreta en la que se articule la medida²⁷. De modo sintético, el análisis acerca de la admisibilidad o no de un gravamen sobre la importación de productos por razón de las emisiones de CO₂ vinculadas con su fabricación deberá evaluar su adecuación, al menos, los siguientes preceptos del GATT:

implementado; y encajar fácilmente en los acuerdos internacionales de comercio y lucha contra el cambio climático.

Este artículo cita entre los estudios previos contrarios a los ajustes en frontera, por considerar que no son lo suficientemente efectivos en la reducción de emisiones globales como para justificar los costes a la economía, los realizados por Babiker y Rutherford (2005), Manders y Veenendaal (2008), McKibbin y Wilcoxon (2009) y Peterson y Schleich (2007).

²⁴ Por ejemplo, Rocchi *et al.* (2018) señalan que:

Su implementación resultaría casi imposible debido a que es un instrumento que demanda una gran cantidad de información, especialmente si se quiere imponer diferentes tasas a distintos productores en lugar de basarse en emisiones promedio por países de origen de los productos. El ajuste requeriría mucha información sobre tecnologías y emisiones sectoriales [...] que no está disponible respecto de la totalidad de países y actividades económicas. Además, resultaría muy difícil controlar la desviación de exportaciones desde los países más contaminantes hacia otros países terceros.

²⁵ Fischer y Fox (2012), tras hacer un análisis de un modelo de equilibrio de dos países y dos productos, concluyen que el ajuste en frontera no reduce necesariamente la fuga de carbono, ya que la reducción de emisiones en el exterior puede venir acompañada de un incremento en el país que impone el ajuste. Los autores concluyen que ninguno de los instrumentos analizados para frenar la fuga de carbono (ajuste en frontera solo de entrada, ajuste solo de salida, ajuste pleno o descuentos/asignaciones gratuitas a la producción local) son necesariamente efectivos para reducir las emisiones globales.

²⁶ En este sentido, el artículo de Sun *et al.* (marzo de 2023), que insiste en las críticas ya señaladas anteriormente: falta de efectividad para reducir las emisiones globales de forma significativa, unilateralidad, daño a las economías emergentes, posibles represalias arancelarias, etc.

²⁷ La antes citada María Fernanda Gómez (2013) considera que:

La compatibilidad jurídica de estos instrumentos con el derecho comercial internacional y la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático dependerá principalmente del diseño de la medida y de la evidencia de que dicho instrumento responde a objetivos ambientales y es compatible con el principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas. Siendo así, sólo puede determinarse caso por caso.

- Que la medida constituya un ajuste fiscal en frontera en el sentido del artículo II:2(a) del GATT, precepto que permite imponer sobre la importación de cualquier producto:

una carga equivalente a un impuesto interior aplicado de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 del artículo III a un producto nacional similar o a una mercancía que haya servido, en todo o en parte, para fabricar el producto importado.

A este respecto, la posición dominante en la doctrina es considerar que un gravamen equivalente a un impuesto interno sobre el carbono, aplicado a la importación de productos similares, puede ser considerado un ajuste compatible con las normas de la OMC siempre y cuando se respeten los principios de no discriminación del GATT: trato nacional (art. III:2) y nación más favorecida (art. I:1).

- El principio de «trato nacional» exige que el ajuste en frontera sobre los productos importados no exceda de los impuestos percibidos sobre los productos nacionales similares. A efectos de valorar esa similitud entre productos importados y nacionales, habrá que considerar: a) sus respectivas propiedades físicas; b) si se destinan a los mismos usos; c) su clasificación arancelaria, y d) la forma en la que los consumidores los perciben.
- Por su parte, el principio de «nación más favorecida» establece que, en materia de comercio internacional:

cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante (del GATT) a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.

Dado que la lógica inherente a un ajuste de carbono en frontera es la de gravar de forma diferencial los productos procedentes de países que no tengan medidas comparables sobre las emisiones de CO₂, será necesario justificar el tratamiento diferenciado con base en alguna de las excepciones al principio que se prevén en el propio GATT, en concreto, en las excepciones medioambientales de las letras b) y g) del artículo XX.

En el caso de la letra b), «Medidas necesarias para proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o para preservar los vegetales», la justificación de la medida requiere demostrar que: a) tiene un fin medioambiental (evitar la fuga de carbono, internalizar costes ambientales, etc.) y no solo de protección de la competitividad de las empresas, y que b) es necesaria, considerando los valores que se protegen, la contribución de la medida a la protección de dichos valores, el grado de afectación al comercio y la inexistencia de una alternativa disponible más compatible con la OMC. En el caso de la letra g), «Medidas relativas a la conservación de los recursos naturales agotables», habrá de identificarse el recurso

natural que pretende protegerse, justificar el vínculo entre las emisiones de CO₂ y el país que impone la medida, determinar si se trata de una medida inserta o no en la política de lucha contra el cambio climático, etc.

Además, en cualquier caso, deberá justificarse que la medida no constituye un medio de discriminación arbitrario o injustificable ni una restricción encubierta al comercio entre los países en los que prevalezcan las mismas condiciones.

Por último, ha de considerarse también la compatibilidad de este tipo de gravámenes de carbono a la importación con la propia normativa internacional de lucha contra el cambio climático. En concreto, el artículo 3.1 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático establece el «principio de responsabilidades comunes, pero diferenciadas», que implica que el esfuerzo de descarbonización de los países desarrollados ha de ser mayor que el de los países en desarrollo²⁸. Este principio condiciona a los países desarrollados que tengan intención de establecer gravámenes de carbono a la importación, ya que pueden verse obligados a adoptar medidas tales como: a) diferenciaciones en función de la capacidad financiera y tecnológica de los países de fabricación de los productos importados; b) crear un fondo que financie la transferencia de tecnología a dichos países, o c) establecer negociaciones serias, bilaterales o multilaterales, con los países origen de los productos sujetos al ajuste.

La UE se ha tomado muy en serio estas restricciones jurídicas a la hora de diseñar el ajuste. Ello nos parece destacable en un momento en el que el modelo multilateral de gobierno del comercio internacional parece estar en quiebra y en el que las potencias comerciales acuden con frecuencia a medidas unilaterales aparentemente incompatibles con la normativa de la OMC. A este respecto, resulta muy expresiva la posición del Parlamento Europeo en su Resolución de 10 de marzo de 2021, titulada *Hacia un mecanismo de la Unión de ajuste en frontera por emisiones de carbono compatible con la OMC*²⁹.

En dicha resolución, el Parlamento Europeo invoca precisamente los apartados b) y g) artículo XX del GATT antes citados como base jurídica del ajuste. Considera necesario que el MAFC facture el precio de carbono de las importaciones en un modo que refleje los costes del carbono efectivamente pagados por los productores de la Unión, sin que se produzca discriminación alguna a los productos extracomunitarios. A juicio del Parlamento Europeo, ello obliga a determinadas cautelas, que han quedado finalmente reflejadas en las configuración

²⁸ Este principio responde a la idea de que los países desarrollados: a) son responsables de la mayor parte de las emisiones históricas; b) tienen unas emisiones per cápita mayores que las de los países menos adelantados, y c) disponen de mayor capacidad financiera y tecnológica para mitigar el cambio climático.

²⁹ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0071_ES.pdf#:~:text=Resoluci%C3%B3n%20del%20Parlamento%20Europeo%2C%20de%2010%20de%20marzo,emisiones%20de%20carbono%20compatible%20con%20la%20OMC%C2%BB%20%282020%2F2043%28INI%29%29

del MAFC: a) el ajuste está sujeto a los mismos precios vigentes en cada momento en el RCCDE-UE; b) ha de evitarse que una misma tonelada de CO₂ emitida pague derechos dos veces, lo que obliga a permitir a los importadores que descuenten el precio pagado en origen (si lo hay), y c) deberá evitarse también que los productores comunitarios disfruten de un doble aprovechamiento de medidas de protección, lo que explica que la normativa haya previsto la eliminación de las asignaciones gratuitas de derechos en la misma medida en la que se produce la entrada en vigor del ajuste, o que las emisiones indirectas no queden gravadas por el ajuste en aquellos sectores en los que los operadores de la UE se sigan beneficiando de las compensaciones por costes de CO₂ implícitos en el precio de la energía adquirida.

Por su parte, el principio de responsabilidades comunes, pero diferenciadas también ha llevado a los órganos comunitarios a introducir algunas cautelas, como la obligación de la UE de prestar asistencia técnica y financiera a los «países menos adelantados». Ello no ha cristalizado, sin embargo, en el establecimiento de exenciones o reducciones a favor de las mercancías procedentes de estos países ni en una regla de afectación de parte de la recaudación para su retorno a estos países mediante inversiones de la UE.

Cabe esperar que el ajuste sea contestado por algunos Estados extracomunitarios y ello dé lugar a denuncias ante el órgano de solución de discrepancias de la OMC (hasta el momento, India parece liderar las protestas contra el MAFC, dada la significativa afectación a sus exportaciones de acero, hierro y aluminio hacia la UE). Asimismo, cabe resaltar que el reglamento del MAFC ha sido aprobado por el procedimiento legislativo ordinario (mayoría cualificada), pese a que pudiera interpretarse que se trata de una medida de naturaleza fiscal que solo podía haber sido aprobada mediante el procedimiento legislativo especial propio de la materia tributaria (requiere unanimidad de los Estados miembros). Este posible motivo de impugnación ya fue advertido por un informe jurídico previo del Parlamento Europeo y ha sido finalmente la base del recurso planteado en agosto de 2023 por Polonia ante el TJUE, y que ha dado lugar al asunto con referencia C-512/23.

Aparte de estas consideraciones jurídicas, la UE es consciente de la enorme dificultad práctica que conlleva la aplicación del ajuste, lo que explica que se haya establecido un periodo transitorio inicial de funcionamiento meramente declarativo (desde el 1 octubre de 2023 hasta final de 2025), a fin de dar tiempo suficiente a la Comisión Europea, las autoridades nacionales y los operadores para desarrollar los canales de obtención de la ingente cantidad de información que va a ser necesario gestionar.

Cabe señalar que los ajustes en frontera son, por definición, *mecanismos unilaterales* correctores de las diferencias entre los precios de carbono existentes entre unas y otras jurisdicciones. Con su establecimiento, además de proteger a su propia industria y minimizar el riesgo de fuga de carbono, la UE confía en provocar un «efecto arrastre» que: a) estimule a los fabricantes extracomunitarios interesados en el mercado de la UE a invertir en tecnologías menos emisoras y b) promueva que otras jurisdicciones impulsen sistemas de precios de carbono más ambiciosos. El texto adoptado, sin embargo, incluye algunos

guiños a la multilateralidad. Por un lado, se establece la obligación de impulsar el denominado «Club del Clima», un foro de coordinación del que podrán formar parte los países que dispongan de sistemas de precios de carbono similares al de la UE. Por otro lado, se establecen las ya citadas obligaciones de asistencia técnica y financiera a favor de los países menos adelantados³⁰.

Por último, conviene recordar que existen en el mundo otras iniciativas que en lugar de por ajustes unilaterales apuestan por el establecimiento de sistemas multilaterales de tarificación del carbono, como es el caso de la propuesta de fijación de un precio mínimo de carbono que defiende el FMI³¹ o la iniciativa conocida como *Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches* de la OCDE.

4.2. Relación del MAFC con el RCCDE-UE

Antes hemos señalado que los principales elementos que configuran un mercado de derechos son la cobertura, el *cap* y los mecanismos de adquisición de derechos. El MAFC ha sido diseñado para actuar de forma complementaria al RCCDE-UE, por lo que compare con el mercado gran parte de sus elementos configuradores:

- Las emisiones cubiertas son las mismas que en el mercado (CO₂, N₂O y PFC) y se miden también en tCO₂eq.
- No quedan sujetos al MAFC: a) los productos procedentes de países delEEE (Islandia, Liechtenstein, Noruega), ya que están integrados en el RCCDE-UE; b) los originarios de Suiza, dado que su sistema de *cap & trade* está formalmente vinculado al RCCDE-UE, ni c) los procedentes de territorios comunitarios que están excluidos del territorio aduanero de la Unión, como Ceuta y Melilla.
- El MAFC replica la parte del mercado (creciente) sujeta al mecanismo de la subasta. Ello se hace estableciendo una cuantía para el ajuste que ha de reflejar la cotización semanal media del precio del derecho en el RCCDE-UE.

³⁰ Algunos autores, sin embargo, han alertado del fuerte impacto que puede tener el MAFC en la economía de determinados países vulnerables con una elevada cuota de exportaciones sujetas a la UE. Así, por ejemplo, Beaufils *et al.* (2023) han estimado que los países de ingresos medios y bajos para los cuales la UE es un importante mercado de exportación se verán impactados de forma desproporcionada incluso en las opciones de implementación más conservadoras. Añaden que las opciones de configuración en las que parte de los ingresos recaudados revierten a los países más vulnerables podrían hacer el instrumento más aceptable y favorecer la cooperación internacional en materia de clima.

³¹ <https://www.imf.org/en/Publications/staff-climate-notes/Issues/2021/06/15/Proposal-for-an-International-Carbon-Price-Floor-Among-Large-Emitters-460468>

- El importe de las multas por incumplimientos de la obligación de entregar certificados MAFC ha de ser igual al de los incumplimientos del RCCDE-UE³².

La principal diferencia del MAFC con el RCCDE-UE radica en que el mecanismo de ajuste no está sujeto a un *cap* de emisiones, ya que ello supondría una restricción a los flujos comerciales con la UE. Además, mientras que el RCCDE-UE va dirigido a instalaciones, el ajuste se dirige a productos. También puede señalarse que los certificados MAFC tendrán menor capacidad de negociación que la que tienen los permisos en el mercado, ya que, si fuesen totalmente negociables, el coste efectivo de los certificados podría quedar desacoplado de los precios en el RCCDE-UE.

4.3. Cobertura y alcance del MAFC

En su configuración inicial, el MAFC solo afectará a algunos sectores y productos que reúnen tres características: a) son carbono-intensivos; b) se consideran expuestos a riesgo de fuga de carbono, y c) sus mercancías tienen características homogéneas.

La aplicación del primer criterio permitiría seleccionar los siguientes sectores industriales: siderurgia, refinerías, cemento, aluminio, productos químicos orgánicos de base, hidrógeno y fertilizantes. Sin embargo, han quedado excluidos del alcance inicial del MAFC los productos de refinería y los químicos orgánicos de base debido a las dificultades técnicas existentes para determinar las emisiones implícitas de los productos finales. Si se han incluido en el alcance las importaciones de electricidad, ya que es un producto que presenta un riesgo creciente de fuga de carbono, a medida que mejora la capacidad de interconexión eléctrica de la UE con sus países vecinos.

Dentro de los sectores cubiertos, los productos sujetos quedan identificados en el anexo I del Reglamento (UE) 2023/956 («el reglamento MAFC») por su código arancelario, según la nomenclatura combinada vigente en la Unión. El propio anexo I indica si las emisiones GEI gravadas son solo las de CO₂ o también las de PFC/N₂O. La relación inicial de productos sujetos comprende:

- Cemento: 6 códigos arancelarios³³.
- Electricidad: 1 código (NC 27160000).

³² Las multas del MAFC serán más altas que las del RCCDE-UE (de tres a cinco veces superiores, dependiendo de las circunstancias concurrentes) en caso de que la persona que introduce la mercancía ni siquiera esté registrada como declarante autorizado a efectos del MAFC.

³³ NC 25070080/25231000/25232100/25232900/25233000/25239000.

- Abonos: 5 códigos³⁴.
- Fundición, hierro y acero: 15 códigos³⁵.
- Aluminio: 14 códigos³⁶.
- Hidrógeno: 1 código (NC 28041000).

La lista final de productos sujetos ha aumentado respecto de la inicialmente propuesta por la Comisión. Se han añadido productos finales, frente a la relación inicial que estaba más orientada a materias primas y productos semiterminados. En todo caso, la normativa prevé que la lista de sectores y productos vaya creciendo hasta cubrir, como tarde en 2030, la totalidad de los productos hoy cubiertos en el RCCDE-UE.

Uno de los aspectos que ha dado lugar a mayor debate durante la tramitación del MAFC ha sido la *decisión de incluir o no en su alcance las emisiones indirectas*. Finalmente, el MAFC ha sido diseñado de modo que, para determinados productos, el ajuste cubrirá tanto las emisiones directas como las indirectas (lo que supondrá la eliminación de los mecanismos de protección de la competitividad hoy vigentes para ambos tipos de emisiones, asignaciones gratuitas y compensaciones indirectas). Para otros productos, identificados en el anexo II del texto, el ajuste cubrirá inicialmente solo las emisiones directas (manteniendo así las compensaciones indirectas). No obstante, antes de la finalización del periodo transitorio, la Comisión deberá evaluar la posible extensión del ajuste a las emisiones indirectas también para los productos del anexo II.

Otro aspecto de la máxima importancia y que ha dado lugar a controversia entre los sectores afectados por el MAFC ha sido el de la previsión o no de un *mecanismo de resarcimiento para las exportaciones*. La UE ha decidido que la configuración inicial del ajuste solo contenga un gravamen sobre las importaciones (ajuste de entrada), pero no un resarcimiento a los operadores comunitarios que hayan pagado precios de carbono en la manufactura de productos en la UE y que los exporten a mercados extracomunitarios (esto es, no se ha previsto ajuste de salida). Los operadores creen que, en el mejor de los casos, el MAFC será eficaz para equilibrar las posiciones competitivas de los productos en el mercado de la UE, pero temen que, al no preverse un ajuste de salida (en forma de devolución, deducción o similar), las manufacturas de la UE pierdan su capacidad de competir en mercados exteriores que no tengan sistemas de precios de carbono equivalentes al de la UE. Antes de que finalice 2025, la Comisión deberá evaluar la conveniencia de complementar el MAFC con un ajuste de salida.

³⁴ NC 28080000/2814/28342100/3102/3105, excepto 3105 60 00.

³⁵ Grupo 72 completo, salvo 13 partidas y subpartidas excluidas: 26011200/7301/7302/730300/7304/7305/7306/7307/7308/730900/7310/731100/7318/7326.

³⁶ NC 7601/7603/7604/7605/7606/7607/7608/76090000/7610/76110000/7612/76130000/7614/7616.

4.4. Calendario de entrada en vigor

El impacto del MAFC en la política climática y comercial de la UE va a ser tan significativo que se ha decidido que su entrada en vigor sea gradual.

En primer lugar, se ha establecido un periodo transitorio, desde octubre de 2023 a diciembre de 2025, en el que los importadores o sus representantes indirectos únicamente tendrán obligaciones declarativas, no de pago (compra de certificados). Durante esta fase, deberán presentar declaraciones trimestrales informando de las emisiones implícitas (directas e indirectas) de los productos, así como de los precios de carbono pagados en origen respecto de dichas emisiones. La última declaración trimestral se presentará en enero de 2026. El incumplimiento de esta obligación podrá dar lugar a la imposición de sanciones. Durante este periodo, no será obligatorio adquirir certificados MAFC. Además, respecto de los tres primeros informes trimestrales (para presentar en enero, abril y julio de 2024), será posible preparar las declaraciones sobre la base de los valores por defecto publicados por la Comisión, en lugar de atender a las emisiones reales implícitas de los productos que han sido importados en el trimestre anterior y que estén dentro del alcance.

En segundo lugar, se ha decidido acompasar la entrada en vigor efectiva del MAFC al ritmo de retirada de las asignaciones gratuitas en los sectores cubiertos por el ajuste. De este modo, entre 2026 y 2033, la vigencia efectiva del MAFC se reducirá en el porcentaje en el que en el RCCDE-UE sigan concediéndose asignaciones gratuitas a las industrias comunitarias que operen en los sectores incluidos en el ajuste³⁷. En 2034, el MAFC ya estará plenamente vigente en estos sectores, al haber desaparecido el mecanismo incompatible de las asignaciones gratuitas a los industriales comunitarios.

En tercer lugar, ha de tenerse en cuenta la previsión establecida en la norma de que el MAFC amplíe su alcance en los próximos años, de modo que, como límite en 2030, se incluyan en su alcance todos los sectores y productos hoy cubiertos por el RCCDE-UE.

4.5. Funcionamiento del MAFC elementos subjetivos y objetivos

Las principales partes intervinientes en el funcionamiento del MAFC serán:

- El declarante autorizado es una entidad autorizada por la autoridad (nacional) competente para declarar importaciones de bienes a efectos del MAFC. De forma

³⁷ La eliminación de las asignaciones gratuitas y, por lo tanto, la entrada en funcionamiento gradual del MAFC será más suave en los primeros años (2026-2028), con porcentajes del 2,5 %, 5 % y 10 % anual. Entre 2029 y 2033, la reducción será más acelerada (22,5 %, 48,5 %, 61 %, 73,5 % y 86 %, respectivamente), de modo que en 2034 ya no haya asignaciones gratuitas y el MAFC esté plenamente vigente.

coherente a lo que establece el Código Aduanero de la Unión, si la parte que quiere introducir los bienes no está establecida en la UE, deberá actuar como declarante autorizado un representante indirecto³⁸. El acceso a la condición de declarante autorizado requiere de la presentación de una solicitud, a la que deberá acompañarse la documentación que acredite la capacidad financiera y operativa del solicitante para cumplir sus obligaciones por el MAFC. Durante el periodo transitorio, el sistema funciona de modo similar, quedando obligado el importador de productos dentro de alcance a inscribirse en el Registro transitorio MAFC.

- Titular de la instalación en tercer país. Una particularidad del sistema que se ha diseñado es que tiene cierto componente extraterritorial, ya que prevé la inscripción voluntaria de instalaciones industriales situadas fuera de la Unión. Tras su inscripción, el titular de la instalación deberá, con arreglo a las reglas y procedimientos previstos en la normativa del MAFC: a) determinar las emisiones implícitas por tipo de mercancía producida; b) velar por que dichas emisiones sean verificadas, y c) conservar durante cuatro años la documentación relevante (informe de verificación, información necesaria para calcular las emisiones).
- Autoridades públicas: se ha optado finalmente por un modelo de competencias compartidas, aunque más centralizado que el inicialmente diseñado en la propuesta de la Comisión, que descansaba en su mayor parte en los Estados.

En este modelo, la Comisión Europea tiene la responsabilidad de administrar las operaciones permitidas sobre los certificados y el funcionamiento del registro. Además, presentará informes periódicos de evaluación sobre el funcionamiento del MAFC que servirán para tomar decisiones respecto de su posible modificación. Tendrá también una participación relevante en materia de control de riesgos, ya que establecerá puntos de atención específicos, hará el seguimiento y control de las prácticas elusivas y podrá revisar las declaraciones e imponer sanciones.

Por otro lado, cada Estado designará una autoridad competente MAFC. En el caso de España, ha sido designada la Oficina Española de Cambio Climático del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. Entre sus facultades estarán las de revisar las declaraciones presentadas por los declarantes autorizados, comunicando a la Comisión el inicio de la revisión y sus resultados a través del registro.

Por último, aunque las figuras tributarias (o equivalentes) que gravan las importaciones son objeto, fundamentalmente, de control en aduana, las obligaciones del MAFC han de cumplirse en fecha posterior a la de importación, por lo que la

³⁸ En estos primeros meses de periodo transitorio, las autoridades aduaneras están teniendo que dar cobertura a peticiones de operadores no establecidos que tienen interés en nombrar un representante indirecto a efectos del MAFC que sea distinto del representante (generalmente directo) que venga actuando como tal a efectos aduaneros.

idoneidad del control aduanero queda rebajada. La normativa sí obliga a la Aduana a impedir la importación de productos dentro del alcance del MAFC por quien no tenga la condición de declarante autorizado. También se indica que será la Comisión la que establezca los parámetros de riesgo que deberán ser objeto de control por las aduanas en el marco de sus competencias para comprobar la clasificación arancelaria de los productos, su cantidad, origen aduanero, etc.

Por su parte, los elementos objetivos sobre los que pivotará el MAFC, una vez que, a partir de 2026, se encuentre en periodo de aplicación efectiva, serán los siguientes:

- **Certificado MAFC:** corresponde a la emisión de 1 tCO₂eq. Tiene formato electrónico y un número de identificación único. Los declarantes deben entregar certificados en un volumen igual al de las emisiones implícitas de los productos sujetos importados en el año. El precio coincidirá con el del promedio semanal del precio del derecho de emisión en el RCCDE-UE.
- **Negociación:** los declarantes han de adquirir los certificados a los Estados por medio de una plataforma central de contratación que gestiona la Comisión, pero a la que tienen acceso tanto la Comisión como los Estados. Aunque no se permite la negociación pura, sí se prevé un sistema de recompra por la Comisión de certificados que resulten excedentarios a los declarantes tras la presentación de la declaración. Esta opción está limitada a un tercio del total de los certificados adquiridos en el año anterior. Los certificados cuya recompra no se haya solicitado (o que excedan del tercio «recomprable») serán cancelados sin compensación por la Comisión.
- **Determinación de las emisiones implícitas:** se determinarán según valores reales, esto es, con base en datos primarios, conforme a los métodos del anexo IV, puntos 2 (productos simples) y 3 (productos complejos). No obstante, el reglamento MAFC habilita para el uso de valores por defecto en determinados supuestos y bajo ciertos límites. Estos valores por defecto serán publicados por la Comisión y se determinarán sobre la base de estimaciones realizadas a partir de datos secundarios, conforme a lo previsto en el anexo IV, punto 4.1, del reglamento. En general, es previsible que los valores reales resulten más ventajosos, ya que los valores por defecto soportarán ciertas penalizaciones³⁹. No obstante, el uso de valores reales requerirá la aportación de informes de verificación. Durante el periodo

³⁹ Si hay información fiable disponible de la intensidad media de emisiones en el país exportador para la categoría de productos de que se trate, se usarán dichos datos, pero con el añadido de un recargo proporcional establecido para garantizar la integridad medioambiental del MAFC. Si no existe dicha información fiable, se utilizarán datos medios de emisiones en instalaciones de la UE, pero atendiendo únicamente a un porcentaje de las instalaciones con peor desempeño medioambiental.

transitorio se podrán usar de forma generalizada valores por defecto durante los tres primeros periodos trimestrales de presentación de informes.

- Registro: cada declarante tendrá una cuenta en él, en la que constarán sus datos identificativos y la información detallada de sus operaciones con certificados MAFC.
- Obligaciones de tenencia y entrega de certificados: en el periodo definitivo se deberá presentar una declaración anual antes del 31 de mayo de cada año respecto de las emisiones del año natural anterior. La declaración deberá incluir: a) volumen de los productos importados; b) volumen de emisiones implícitas a dichos productos⁴⁰; c) número total de certificados MAFC que deban entregarse, atendiendo al total de emisiones implícitas, a la reducción por el precio del carbono pagado en origen⁴¹ y a la cuantía del ajuste necesario para reflejar la medida en la que se sigan concediendo asignaciones gratuitas en el RCCDE-UE; y d) copias de los informes de verificación emitidos por verificadores acreditados. Han de haberse adquirido certificados en cuantía suficiente como para cumplir con lo consignado en la declaración. Además, el declarante deberá velar por que el número de certificados que consten en su cuenta del registro al final de cada trimestre corresponda al menos al 80 % de las emisiones implícitas, determinadas a partir de valores por defecto, de la totalidad de las mercancías que haya importado desde el inicio del año natural.

Durante el periodo transitorio no habrá obligación de presentación de declaración anual ni de entrega de certificados, sino de remisión de informes trimestrales a efectos meramente informativos.

5. La reforma de la Directiva 2003/96/CE de fiscalidad de la energía y los productos energéticos

No puede concluirse el análisis de la nueva fiscalidad sobre el carbono en la UE sin hacer, al menos, una somera referencia al proyecto de reforma de la Directiva 2003/96/CE, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos. Esta directiva armoniza la imposición sobre la electricidad, los hidrocarburos y el carbón en la UE estableciendo umbrales mínimos de imposición y dando un marco común a los supuestos de exención, bonificación, etc. que los Estados pueden conceder por razones técnicas, medioambientales, sociales o económicas.

⁴⁰ Toneladas de emisiones de CO₂eq por toneladas de cada tipo de mercancía o por cada MW/hora (electricidad).

⁴¹ La reducción que el declarante puede practicar corresponde al precio efectivamente pagado en origen, neto de descuentos o compensaciones que se hayan producido allí por diversas razones. El declarante autorizado deberá conservar pruebas del pago efectivo del precio de carbono y de cualquier descuento u otra forma de compensación disponible.

Ya en la Comunicación de la Comisión de diciembre de 2019 sobre el Pacto Verde Europeo se hacía una referencia a la necesidad de reformar la directiva, tras los intentos fallidos anteriores, en particular, el que dio lugar a la propuesta publicada en 2011. Pues bien, al igual que con el grueso del paquete *Fit for 55*, la Comisión publicó en julio de 2021 su propuesta de reforma de la directiva con el objetivo de «ambientalizarla» y alinearla mejor con las políticas climáticas de la Unión, reordenando el gravamen de los distintos productos y reevaluando el mantenimiento de determinados beneficios fiscales a los combustibles fósiles.

A la fecha de este documento, los órganos colegisladores no han sido capaces de impulsar la aprobación de la reforma, resultado de la falta de acuerdo entre los países en una materia, como la fiscal, sometida a unanimidad. Pese a que en alguna ocasión algún alto representante de la UE ha mencionado la posibilidad de forzar una aprobación simplificada por vía de las denominadas «cláusulas pasarela», lo cierto es que la retórica imperante sigue siendo la tradicional en la UE, según la cual, cada uno de los Estados miembros está en condiciones de bloquear iniciativas fiscales como esta. Pese al empeño de la presidencia de la UE que por turno ha correspondido a España durante el segundo semestre de 2023, el año ha concluido sin el citado acuerdo unánime.

Aun con la incertidumbre sobre si se llegará a alcanzar un acuerdo y en qué términos, creemos relevante resumir los principios que rigen la propuesta de la Comisión sobre la que han estado trabajando los Estados miembros:

- Necesidad de pasar de una imposición basada en el volumen de producto a un gravamen basado en el contenido energético y en el desempeño ambiental.
- Se mantiene la diferenciación en función del uso (automoción, carburantes con fines específicos, calefacción), con la obligación de aplicar los mismos niveles de imposición a los productos con un mismo uso. No se permite la distinción entre el uso comercial y no comercial del gasóleo como carburante ni entre el uso profesional y no profesional de los combustibles para calefacción y la electricidad.
- Se prevén cuatro categorías de productos sujetos, clasificados en función de su desempeño ambiental, de mayor a menor tipo impositivo. Los Estados miembros deberán reproducir esta estructura de tipos:
 - En la primera categoría quedarían los combustibles fósiles tradicionales (gasolina, gasóleo y queroseno) y los biocarburantes no sostenibles, para los que el tipo propuesto con carácter definitivo es de 10,75 €/GJ. En el caso de España, ello supondría un incremento respecto de los niveles mínimos actuales más acusado en el caso del gasóleo que en el de la gasolina.
 - En la segunda estarían los combustibles fósiles de transición (gas natural, GLP, biogás no sostenible y combustibles no renovables de origen no biológico). Aun siendo emisores, se les reconoce un papel en la transición energética, de modo que disfrutarían de un tipo inicial de 7,17 €/GJ (2/3

del tipo general), pero con incrementos hasta equipararse en diez años a los combustibles tradicionales.

- En la tercera estarían los biocarburantes y biogases sostenibles no avanzados. Aquí habría que distinguir los obtenidos a partir de cultivos alimentarios y forrajeros, penalizados hasta el punto de que solo disfrutarían de tipo reducido durante diez años (empezando en 5,38 €/GJ) hasta su equiparación a las categorías anteriores al término de dicho plazo. Mientras que para el resto de los productos de la categoría el tipo quedará fijado de forma definitiva en 5,38 €/GJ (la mitad del tipo general).
 - Por último, en la categoría de inferior gravamen encontramos la electricidad, así como los biocarburantes y biogases sostenibles avanzados (incluyendo combustibles de bajas emisiones de carbono y los renovables de origen no biológico). El tipo propuesto con carácter general es de 0,15 €/GJ que, salvo alguna excepción, será aplicable a estos productos de forma definitiva.
- Limitación o supresión de los incentivos aplicables a combustibles fósiles, revisando las habilitaciones para determinados usos bonificados y reduciendo el alcance de las exenciones a la navegación aérea y marítima.
 - Recoger nuevos productos que pasan a estar sujetos a la directiva (en sus usos como carburante o combustible): turba, hidrógeno, amoníaco, ETBE, etc.

El objetivo inicial de la Comisión era el de tener la norma en vigor en 2023, objetivo que acompañaba de la ya señalada previsión de un periodo transitorio (inicialmente previsto hasta 2032) en el que determinados productos dispondrían de un tipo reducido, ya sea de forma estable, ya sea con un incremento gradual anual por décimas partes. Como hemos señalado, la presidencia española ha concluido sin que se haya alcanzado un acuerdo. En cualquier caso, no puede perderse de vista que la UE ya va a conseguir una importante internalización de costes ambientales en los precios de los carburantes y los combustibles como resultado del nuevo mercado de derechos de emisión creado para los sectores del transporte terrestre, residencial y otros sectores industriales.

6. Conclusiones

La nueva política de precios de carbono de la UE, manifestada en la reforma del RCCDE-UE, en el nuevo MAFC y en la modificación de la Directiva 2003/96/CE, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos (aún no aprobada), va a tener un impacto extraordinariamente relevante sobre la actividad de las empresas y de los propios ciudadanos de la UE.

Seguramente, la medida que más interés ha despertado, por su carácter novedoso, sea el ajuste de carbono en frontera. Para los operadores afectados, el nuevo MAFC va a tener un

impacto muy significativo. Un buen número de compañías de la UE deberán afrontar su coste, ya sea porque importen y comercialicen productos finales dentro de su alcance, ya porque importen materias primas y productos semiterminados, también cubiertos, que utilicen en sus procesos industriales en la UE, ya porque adquieran productos dentro de la Unión que se vean encarecidos por el pago previo del ajuste por parte de un operador anterior. Otros operadores, aun no teniendo que soportar su coste, se verán impactados por la correlativa desaparición de las asignaciones gratuitas de derechos en el RCCDE-UE y, en su caso, por la de las compensaciones por costes de carbono implícitos en el precio de la electricidad.

Por cualquiera de las vías citadas, es previsible que los costes de los bienes industriales en la UE, particularmente los de los sectores más carbono-intensivos, vayan a sufrir un incremento muy notable. A ello hay que añadir los nuevos sobrecostes por carbono derivados de la reforma del RCCDE-UE, en particular, los vinculados con el transporte terrestre, marítimo o aéreo. Y, por supuesto, se mantendrán (y, en función de la evolución de los precios, podrán aumentar) los costes por carbono que sí se encuentran en la actualidad internalizados en el precio de la electricidad, ya que en el sector de la generación eléctrica se seguirá manteniendo la subasta como único mecanismo de adquisición originaria de derechos (no hay asignaciones gratuitas).

Se trata, en general, de costes por las emisiones producidas en actividades de aprovisionamiento de componentes, electricidad y productos energéticos, de manufactura industrial y de transporte por vía aérea, marítima o terrestre que no están internalizados en la mayor parte de las jurisdicciones del mundo, por lo que, de no mediar cambios de gran calado en la forma en la que otras potencias comerciales afrontan su política de precios de carbono, la UE corre el riesgo de convertirse en una «isla climática», con costes muy superiores a los de otras jurisdicciones y en la que, hasta que logren descarbonizarse, las compañías europeas solo van a poder sobrevivir gracias a medidas proteccionistas como el MAFC a la importación. Además, dado que el ajuste solo se ha configurado como gravamen a la importación y no prevé, al menos inicialmente, un resarcimiento a la exportación, es previsible que los productos manufacturados en la UE tengan grandes dificultades para abrirse paso en mercados exteriores en los que los competidores no afronten costes de carbono equivalentes a los de la UE. No deja de ser paradójico que, tras décadas de liberalización, apertura comercial y desarrollo de mercados globales, la lucha contra el cambio climático vaya a ser un catalizador tan destacado de esta nueva modalidad de proteccionismo. Debemos considerar también el efecto de ciertas regulaciones medioambientales vigentes en la UE y que también dan lugar a «control en frontera», regulaciones que, al ser más estrictas en la UE que en la mayoría de las jurisdicciones, pueden funcionar en la práctica como barreras no arancelarias.

El juego conjunto de impuestos y regulaciones puede dar lugar a que acabemos teniendo en la UE un mercado interior abastecido fundamentalmente por empresas radicadas en la Unión, protegido del exterior por el ajuste en frontera y con unas empresas comunitarias orientadas en su mayor parte a dicho mercado, a la vista de sus dificultades para ser competitivas en mercados exteriores.

Es probable que este cambio de paradigma y el escenario de fuertes sobrecostos fiscales derivados de las emisiones de GEI dé lugar a una variedad de respuestas de adaptación por parte de las empresas de la UE. Una de ellas probablemente sea la reestructuración de cadenas de suministro. La regulación del MAFC se ha anticipado estableciendo el concepto «de prácticas de elusión», definidas como los:

cambios de pauta en el comercio de mercancías que se derive de una práctica, proceso o trabajo para el que no exista una causa o una justificación económica adecuadas distintas de la de eludir, total o parcialmente, cualesquiera de las obligaciones establecidas en el Reglamento del MAFC.

Entre los ejemplos que el texto aprobado cita se encuentran prácticas aparentemente elusivas, pero también otras, como la selección de mercados, que seguramente cabría considerar permitidas dentro de un entorno normal de «economías de opción tributarias». En cualquier caso, la necesidad de que exista una *causa o justificación económica adecuada* (distinta de la fiscal) nos acerca a un contexto próximo al de cláusulas ya conocidas en nuestro derecho, como la del motivo económico válido o la del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En definitiva, mal haríamos los fiscalistas en desentendernos de esta nueva fiscalidad del carbono que, en forma de impuesto o de mercado de derechos, va a determinar cambios de gran calado en la actividad de las empresas comunitarias y en los patrones de consumo de los ciudadanos de la Unión.

Referencias bibliográficas

- Babiker, M. H. y Rutherford T. F. (2005). The Economic Effects of Border Measures in Subglobal Climate Agreements. *The Energy Journal*, 26(4), 99-125.
- Beaufils, T., Ward, H., Jakob, M. y Wenz, L. (2023). *Assessing Different European Carbon Border Adjustment Mechanism Implementations and their Impact on Trade Partners*.
- Farid, M., Keen, M., Papaioannou, M., Parry, I., Pattillo, C. Ter-Martirosyan, A. y otros (2016). *After Paris: Fiscal, Macroeconomic, and Financial Implications of Climate Change*. Fondo Monetario Internacional.
- Fischer, C. y Fox, A. K. (2012). Comparing Policies to Combat Emissions Leakage Border Tax Adjustments versus Rebates. *Journal of Environmental Economics and Management*, 64(2), 199-216.
- Gómez, M.^a F. (2013). Cambio climático y ajustes fiscales en frontera: análisis jurídico y viabilidad institucional. *Revista de Derecho Económico Internacional*, 4(1).

- Manders, T. y Veenendaal, P. (2008). *Border Tax Adjustments and the EU-ETS: A Quantitative Assessment*. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis.
- McKibbin, W. y Wilcoxon, P. (2009). *The Economic and Environmental Effects of Border Tax Adjustment* (Working Papers in International Economics n.º 1.09). Lowy Institute for International Policy.
- Peterson, E. y Schleich, J. (2007). *Economic and Environmental Effects of Border Tax Adjustments* (Working Paper Sustainability and Innovation n.º S 1/2007). Fraunhofer Institute Systems and Innovation Research.
- Pittel, K., Keen, M. y Mooij R. A. de (2012). *Fiscal Policy to Mitigate Climate Change: A Guide for Policymakers*. Fondo Monetario Internacional.
- Rocchi, P., Serrano, M., Roca, J. y Arto, I. (2018). Border Carbon Adjustments Based on Avoided Emissions: Addressing the Challenge of Its Design. *Ecological Economics*, 145.
- Sun, X., Mi, Z., Cheng, L., Coffman, D. y Liu, Y. (2023). The Carbon Border Adjustment Mechanism is Inefficient in Addressing Carbon Leakage and Results in Unfair Welfare Losses. *Fundamental Research* [en prensa].
- United States Inter-Agency Working Group (2013). *Technical Update of the Social Cost of Carbon for Regulatory Impact Analysis under Executive Order 12866*.
- Wooders, P., Cosbey A. y Stephenson, J. (2009). *Border Carbon Adjustment and Free Allowances: Responding to Competitiveness and Leakage Concerns*. Conferencia en la mesa redonda de la OCDE sobre desarrollo sostenible. Singapur, celebrada en julio.

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño. Socio de EY Abogados, responsable del área de Aduanas, II. EE. y Fiscalidad Medioambiental. Abogado en ejercicio, máster en Asesoría Fiscal y agente de aduanas titulado (Ministerio de Hacienda). Miembro del claustro de profesores de los másteres de las Universidades de Loyola y Complutense o Instituto Cajasol. Coordinador del *Manual de fiscalidad ambiental* de la FIC (2018), coautor de los *Mementos Lefebvre de impuestos especiales* (2019) y de *aduanas* (2021), de la obra *Finanzas sostenibles* (Aranzadi, 2021) o del *Libro Blanco para la reforma fiscal* (CEOE; IEE, 2022).

El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección

Análisis de la [STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021](#)

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Huelva (España)

malvarez@uhu.es | <https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023, de 29 de septiembre, ha determinado que la Administración tributaria no puede adoptar una medida cautelar consistente en el precintado y copiado masivo de los datos contenidos en un ordenador portátil fuera del domicilio del contribuyente, salvo en determinadas circunstancias. En particular, el Alto Tribunal concluye que solo se puede examinar la información alojada en un dispositivo electrónico personal si previamente se ha obtenido la autorización judicial que permita dicho acceso y solo si se trata de datos con trascendencia tributaria, pues en ningún caso se puede acceder a los datos de carácter personal del contribuyente.

Publicado (en avance *online*): 16-02-2024

Cómo citar: Malvárez Pascual, L. A. (2024). El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 137-167. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21345>

1. Supuesto de hecho

En una cita del contribuyente en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el actuario solicitó al contribuyente que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática realizar una copia del ordenador portátil que llevaba consigo para el examen de la información con trascendencia tributaria contenida en el dispositivo. Para ello se alegó que el sujeto inspeccionado no había entregado la documentación que se le había requerido con anterioridad. El contribuyente se negó a entregar dicho ordenador, tras lo cual el actuario le informó de que se iban a adoptar medidas cautelares al amparo del artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Este precepto permite esta actuación administrativa para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas sobre la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias, siempre que estén debidamente motivadas y respeten el principio de proporcionalidad. En concreto, la medida que se propuso fue la copia de la información que contenía el ordenador en un disco duro con el consiguiente precinto para su posterior apertura tras recabar la autorización judicial o, alternativamente, si no se permitía la copia, la incautación y precinto del ordenador para su examen una vez obtenida dicha autorización. Finalmente, se adoptó la primera de las medidas cautelares señaladas.

Posteriormente, la Administración se demoró varios meses para solicitar la autorización judicial de acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria que se encontraban en el disco duro precintado. Dicha solicitud fue resuelta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Murcia mediante el Auto 282/2020, de 14 de octubre, que autorizó dicha actuación administrativa basándose en el régimen previsto para la autorización de la entrada en domicilio, al considerar que el acceso y el tratamiento de la información almacenada en los dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) es equiparable al domicilio constitucionalmente protegido¹.

¹ Ruiz Hidalgo (2021) señala que, si se atiende a la jurisprudencia constitucional, aunque dictada en el ámbito penal, se puede considerar que los dispositivos electrónicos y virtuales pueden gozar de la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, primero, porque se aboga por un concepto dinámico de domicilio que encuentra conexión con la realidad económica y social y, segundo, porque los dispositivos

El contribuyente recurrió este auto ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Región de Murcia, que desestimó el recurso en la Sentencia 218/2021, de 13 de abril (rec. núm. 36/2021 –NFJ083794–). El tribunal compartió los razonamientos del juzgado, pues permitió el acceso al ordenador del contribuyente sobre la base del régimen previsto para la autorización de entrada en domicilio, al considerar también que ese «lugar» digital es asimilable al hogar o domicilio personal. Señaló que la «garantía de la intimidad informática» exigía la necesidad de autorización judicial para la realización de copias de discos duros al objeto de obtener datos con trascendencia tributaria.

La sentencia del TSJ de la Región de Murcia fue objeto de un recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS) (rec. núm. 4542/2021 –NFJ086036–), que se admitió mediante el Auto del TS de 20 de abril de 2022, que determinó las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. La primera y más importante consistía en:

Determinar si la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones administrativas que, sin constituir un acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

Además, se señalaron otras dos cuestiones con interés casacional que tenían carácter accesorio respecto de la primera cuestión planteada y, en consecuencia, una menor relevancia, por lo que serán objeto de análisis en el comentario crítico.

2. Doctrina del tribunal

Son numerosas las cuestiones que se plantean *obiter dicta* que, incluso, podrían tener más interés que la propia doctrina jurisprudencial. La sentencia pone de manifiesto numerosos errores que han lastrado el procedimiento que se ha seguido frente al contribuyente, algunos de los cuales han podido ser determinantes de las conclusiones del TS sobre la cuestión que presenta interés casacional. No obstante, para no perder la perspectiva del asunto de fondo

pueden ser considerados adecuados para guardar y conservar la documentación empresarial más sensible. Además, reconoce que, muy poco a poco, algunos tribunales han empezado a afirmar que los dispositivos digitales pueden ser estimados como tales. Por todo ello, concluye que solo se puede acceder a los dispositivos con consentimiento o autorización judicial, pues el soporte goza de protección constitucional. Bosch Cholbi (2014) también considera como domicilio el ordenador portátil, por lo que la Inspección no podría obtener datos de sus archivos informáticos sin consentimiento del titular o autorización judicial.

que realmente trata de resolver la sentencia, estas cuestiones las abordaremos en el comentario crítico. La sentencia aborda la problemática de la posible extensión de las medidas de protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio al supuesto de la adopción de una medida cautelar consistente en la incautación y precintado de un ordenador portátil en la sede de la Administración tributaria, es decir, fuera del domicilio del contribuyente, al objeto de realizar el volcado y copiado masivo de los datos existentes en el disco duro de dicho ordenador.

La Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. núm. 4542/2021 –NFJ090956–), anula la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 218/2021, de 13 de abril, así como el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Murcia que autorizó la actuación administrativa. El TS establece la doctrina jurisprudencial en el fundamento jurídico (FJ) 6.º. Son varias las conclusiones que presentan interés no solo en relación con el caso juzgado, sino que tienen alcance general.

Para dar respuesta a la cuestión con interés casacional, previamente el tribunal ha de determinar cuál es el derecho fundamental afectado por la intervención administrativa. Lo primero que aclara es que el derecho concernido, en contra de lo que señalan los tribunales de instancia, no es la inviolabilidad del domicilio, sino los demás derechos fundamentales previstos en el artículo 18 de la Constitución española (CE), como son los derechos a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. No obstante, lo que el TS se plantea es si la doctrina relativa a aquel derecho es extensible a supuestos en los que se vulneren los otros derechos señalados. En este sentido, el FJ 3.º 2 señala que:

sería preciso declarar qué concreto derecho fundamental, entre los varios que podrían quedar en principio afectados, es el aquí concernido. Según la sentencia de instancia, es el de inviolabilidad del domicilio, tomando como opinión que este abarca lugares como los dispositivos electrónicos que contienen información [...] A tal respecto, claramente, no estamos ante un problema de inviolabilidad del domicilio (artículo 18.1 CE) pues ni un ordenador es un domicilio, ni su variado contenido informático almacenado guarda una relación directa y necesaria con los bienes jurídicos que hacen del domicilio un lugar digno y necesitado del máximo nivel de protección constitucional. Al contrario, nos encontramos ante la afectación posible de otros derechos fundamentales, mencionados en el auto de admisión –en principio, la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos–. Cosa distinta es que la doctrina nuestra en relación con el artículo 18.2 CE sea o no extensible a un caso distinto del allí tipificado, el de copiado, incautación o precinto de datos dispositivos electrónicos que cita el auto como posibles (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.).

En coherencia con el anterior fundamento, el TS concluye que, *a priori*, las reglas de competencia y procedimiento relativas a la entrada en domicilio no son idóneas para realizar una intervención administrativa sobre un ordenador fuera del domicilio del contribuyente. En el FJ 6.º 1 determina que:

Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son *prima facie* inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

Sin embargo, el TS concluye que para evaluar la procedencia de la medida cautelar adoptada se ha de aplicar la doctrina del propio tribunal relativa a las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos. Entiende que tales exigencias son extensibles a las actuaciones administrativas desarrolladas fuera de dichos domicilios, pero que tengan por objeto la información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. Por tanto, como reconoce García Frías (2023) esto supone aplicar *de facto* la doctrina sobre la inviolabilidad del domicilio al volcado de datos de un ordenador personal. El FJ 6.º 2 de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, señala que:

La doctrina legal sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del TS en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos –sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida–, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

En realidad, en este pasaje el TS tan solo dice que la medida cautelar adoptada se ha de sujetar a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad, lo cual no añade nada nuevo, pues los principios mencionados no solo afectan a la autorización para la entrada en el domicilio, sino que rigen todas las actuaciones que desarrollen las Administraciones tributarias. Así es en la medida en que son exigencias que derivan del principio de proporcionalidad, que es un principio que afecta a todos los derechos fundamentales y que rige la aplicación del sistema tributario, de acuerdo con el artículo 3.2 de la LGT². El FJ 4.º de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, analiza la aplicación en el caso juzgado del principio de proporcionalidad, teniendo presente la doctrina constitucional y del propio TS. Considera que, para otorgar la autorización, el juez debe valorar si en el caso sujeto a

² En relación con este principio puede verse el estudio que hemos realizado recientemente en Malvárez (2023, pp. 53-72).

estudio se supera un triple juicio: el de idoneidad de la medida, pues esta debe ser útil para la actuación inspectora; el de necesidad, que supone que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende; y el de proporcionalidad en sentido estricto, que obliga a ponderar los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de los derechos fundamentales que la misma da lugar. De todos estos requisitos, el más relevante para la solución del caso planteado es el de la necesidad, pues se ha de constatar que la actuación administrativa es el único medio apto para obtener los datos que acreditarían un incumplimiento de las obligaciones que incumben al sujeto inspeccionado. Habría, pues, que justificar que, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, no hay otras medidas menos incisivas o invasivas en los derechos fundamentales afectados para lograr la obtención de tales datos, como podrían ser los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros. En cualquier caso, la concurrencia de tales requisitos debe ser objeto de una explicación adecuada tanto en la solicitud como en el auto que autorizó dicha actuación. Esto no evita que esta cuestión sea objeto de distinta interpretación por los operadores jurídicos. Así, las sentencias de instancia consideraron que dichos requisitos se habían cumplido en el caso planteado, en tanto que la medida cautelar adoptada suponía una intervención mínima en los derechos del contribuyente. Sin embargo, el TS entendió justamente todo lo contrario, pues el juicio de proporcionalidad en este caso no debía realizarse como si se fuera a permitir una entrada domiciliaria, que fue lo que hicieron los tribunales de instancia, donde la proporcionalidad juega de modo distinto, sino teniendo en cuenta las circunstancias del caso. En concreto, según el FJ 4.º se tendría que examinar:

si la necesidad, adecuación o proporcionalidad son compatibles con el copiado indiscriminado de todos los datos, incluso personales o íntimos o, en todo caso, debe seleccionarse desde el primer momento la información que se precisa, por su relevancia tributaria, para proseguir la comprobación, sin copiar, precintar –o adoptar medidas cautelares– en relación con la información sin trascendencia tributaria, al margen de la incidencia o no, para cada archivo, en algún derecho fundamental, como la intimidad o privacidad o el secreto de las comunicaciones. Esa selección, obviamente, prohíbe la captación de archivos o datos ajenos a la función comprobadora, máxime si afectan al secreto de las comunicaciones, a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos.

Por otra parte, el TS señala que el juez tiene que poner en duda el relato realizado por la Administración en la solicitud, pues, como ha destacado en alguna otra ocasión, los jueces de lo contencioso competentes suelen otorgar las autorizaciones de entrada sin contrastar suficientemente los hechos expuestos por la Administración. A tal efecto, en el FJ 6.º 3 destaca que:

Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.

En todo caso, una de las cuestiones más relevantes de la sentencia consiste en determinar si para la adopción de una medida cautelar que tenga por objeto un dispositivo personal se precisa una autorización judicial, aun cuando este se encuentre fuera del domicilio del contribuyente. Ya se ha indicado que el TS ha resuelto que, aunque la actuación administrativa no afecte al derecho a la inviolabilidad del domicilio, sí se puede extender a estos efectos la doctrina legal del propio tribunal en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios. Esto incluye no solo el razonamiento relativo al principio de proporcionalidad, sino que el TS también considera necesaria una autorización judicial previa. Si el juez debe ponderar las circunstancias concurrentes de acuerdo con el principio de proporcionalidad antes de autorizar la medida cautelar es, obviamente, porque dicha autorización es un requisito ineludible, incluso aunque afecte a otro derecho fundamental distinto a la inviolabilidad del domicilio.

En cuanto a la determinación del derecho afectado, el TS concluye que, en el caso juzgado, el volcado y el análisis de los datos obtenidos a través de la medida cautelar adoptada vulneró los derechos a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal. La vulneración del contenido esencial de estos derechos fundamentales determina la nulidad de pleno derecho de la actuación consistente en el acceso íntegro e indiscriminado a los datos personales contenidos en un ordenador portátil, acordado antes de que haya sido autorizada judicialmente. Así lo determina en el FJ 6.º 3, que señala que:

El acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales aquí concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal. Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales llamados a proteger los derechos de los ciudadanos, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el artículo 217.1.a) LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales, como reiteradamente ha calificado este TS en varias de sus secciones sentenciadoras.

En este fundamento de la sentencia, además de reforzar la idea ya expresada de la necesidad de una autorización judicial previa para la adopción de una medida cautelar que suponga la intervención y copiado del contenido de un ordenador portátil, se puede derivar otra conclusión de enorme interés en relación con ese caso. En concreto, el TS determina que no es posible el acceso completo a la información almacenada en un dispositivo electrónico, sino que se ha de distinguir entre los datos personales y los que tienen trascendencia tributaria, pues en ningún caso puede afectar a los datos de carácter personal del contribuyente que se encuentren en dicho dispositivo. En cualquier caso, se puede impedir el copiado y volcado de los datos personales, pero para que ello sea posible los funcionarios competentes tendrán que analizar el disco duro completo para discriminar entre los datos

que tienen o no trascendencia tributaria, pues normalmente los datos se encuentran mezclados en el disco duro y es preciso examinarlos previamente para poder saber si su contenido tiene o no relación con el procedimiento de comprobación que se está llevando a cabo.

Finalmente, el TS pone de manifiesto la laguna que existe a la hora de regular la autorización judicial cuando una actuación administrativa afecte a los derechos fundamentales, tanto en los aspectos sustanciales como en los procesales y competenciales, por lo que en otros fundamentos de la sentencia exige una regulación de esta cuestión, que debería incluirse en una ley orgánica. Así, el FJ 3.º 4 señala que:

no hay una regulación expresa, estricta y completa de la autorización, en sede judicial administrativa, que regule la competencia, el procedimiento y las garantías precisas para conciliar la medida de intervención con los derechos fundamentales, tanto si se refieren a la autorización de entrada en domicilio –que al menos cuenta con una regulación incipiente en cuanto a competencia y procedimiento– como si aluden a otros derechos fundamentales –en cuyo caso, la autorización judicial se basaría en una atribución implícita (e insatisfactoria, pues) de competencia y procedimiento–.

3. Comentario crítico

3.1. La primacía de los derechos fundamentales frente al ejercicio de las potestades administrativas

El TS realiza una afirmación en el FJ 6.º 3 de la sentencia que es objeto del presente comentario que debe ser matizada. En concreto, señala lo siguiente:

En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Se afirma, pues, que se ha de anteponer el respeto a los derechos fundamentales reconocidos en la CE al ejercicio de potestades administrativas, particularmente si el ejercicio de estas no se encuentra completamente regulado en la ley. Si se entiende esta afirmación en sentido literal, no se podrían desarrollar la mayoría de los procedimientos tributarios, particularmente los procedimientos que se basan en el principio de autotutela ejecutiva, pues en gran medida afectan a derechos fundamentales de los obligados tributarios. Así ocurre con muchas actuaciones que se realizan en el marco de los procedimientos de comprobación, tanto en gestión como, particularmente, en inspección y, sobre todo, en los procedimientos de recaudación ejecutiva.

En definitiva, el ejercicio de las potestades administrativas en el marco de los procedimientos tributarios señalados afecta de forma significativa a los derechos fundamentales de los obligados tributarios y ello no supone una vulneración de la CE, pues con la actuación administrativa se trata de conseguir que sean efectivos otros principios igualmente protegidos como es el deber de contribuir. Dicha vulneración se produce cuando la intervención administrativa violenta el contenido esencial de tales derechos, por lo que, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, se debe realizar una ponderación de todos los derechos y valores que resulten de aplicación, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, pues una misma actuación podría o no vulnerar dichos derechos de los obligados tributarios según las particularidades de cada caso. En este sentido, en el supuesto juzgado podrían haberse dado las circunstancias que justificaran la medida cautelar, lo que habría ocurrido si se hubieran realizado previamente requerimientos de información incumplidos por el contribuyente y siempre que se justifique la necesidad de dicha medida, por ser el único medio posible para obtener una información pertinente para el procedimiento. En ese caso, la medida cautelar afectaría igualmente a los derechos fundamentales, pero sí estaría justificada. En definitiva, las actuaciones de la Inspección inciden de forma habitual en los derechos fundamentales de los obligados tributarios; la cuestión es que dicha situación se justifique, en una ponderación de valores, teniendo presente el juicio de proporcionalidad.

La expresión del TS habría que reformularla, pues debe entenderse en el contexto de la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) que señala que las restricciones a los derechos fundamentales han de ser interpretadas con criterios restrictivos y en el sentido más favorable al respeto, eficacia y protección de tales derechos –principio *favor libertatis*–. Así, la Sentencia del TC 1/1989, de 16 de enero (rec. núm. 778/1987 –NFJ091850–), señala en el FJ 3.º que: «En caso de duda, la interpretación que debe prevalecer es la que dote de mayor viabilidad y vigor al derecho fundamental».

3.2. Los derechos fundamentales afectados por la medida cautelar que tenga por objeto los datos almacenados en un dispositivo electrónico personal

La determinación del derecho o derechos afectados por la medida cautelar sobre el dispositivo electrónico es una cuestión esencial para poder llegar a conclusiones adecuadas en relación con las reglas de competencia y procedimiento, así como con las medidas de protección que resultan de aplicación. El carácter multifuncional de los dispositivos electrónicos determina que en ocasiones sea difícil identificar el derecho fundamental que protege los diferentes datos que se conservan en el mismo³.

³ En el FJ 5.º 8) el TS señala que:

Los dispositivos informáticos permiten almacenar datos personales como pueden ser agendas de contactos, datos de cuentas del banco o fotografías; pero son equipos de carácter multifuncional

Se ha de recordar que la actuación administrativa controvertida consiste en diferentes acciones que puede realizar la Administración tributaria en relación con los datos contenidos en un ordenador, como es el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de tales datos, aunque realmente en el plano jurídico se resumen en dos actuaciones. Por un lado, la adopción de una medida cautelar consistente en el precinto del ordenador. Por otro lado, en el copiado masivo de su contenido en un disco duro para su investigación en el marco del procedimiento de inspección.

El TS deja claro, en contra del criterio que mantuvieron los tribunales de instancia, que en este tipo de actuaciones no se ve afectado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, dado que la actuación se desarrolla fuera del domicilio constitucionalmente protegido. Otra cosa diferente es que, aunque los derechos concernidos por la actuación administrativa sean diferentes, se puedan extender las medidas de protección relativas a aquel derecho y, en particular, la necesidad de autorización judicial.

Una vez descartado que el derecho a la inviolabilidad del domicilio se vea afectado, el TS considera que la medida cautelar afecta a otros derechos fundamentales clásicos enunciados en el artículo 18 de la CE, como el derecho a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y a la protección de datos. Sin embargo, la sentencia del TS no explica con claridad la razón por la que la medida cautelar ha violentado el contenido esencial de tales derechos, sino que describe una serie de hechos y da por sentado la vulneración de los derechos afectados por la intervención administrativa.

Como se ha indicado, es esencial identificar el derecho o derechos afectados, pues las medidas de protección son diferentes en relación con cada uno de ellos. En este sentido, teniendo en cuenta los derechos fundamentales susceptibles de haber sido vulnerados, solo se precisaría autorización judicial previa en el caso de que la actuación administrativa requiera la intervención de las comunicaciones⁴, pues esta no se exige cuando se afecte al derecho a la intimidad o a la protección de datos. Por eso, hubiera sido muy adecuado que el TS hubiera tratado de identificar qué actuaciones han incidido en el derecho al secreto de las comunicaciones sin el consentimiento del sujeto investigado, lo que habría ocurrido,

que también facilitan la comunicación entre las personas. Ello lleva a que en ocasiones sea difícil identificar el derecho fundamental que protege los diferentes datos que se conservan en un sistema de almacenamiento masivo de información o en el ordenador que los contiene.

⁴ Una próxima sentencia del TS resolverá sobre si la Inspección puede solicitar la intervención de las comunicaciones. En este sentido, el Auto del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7845/2022 –NFJ090297–) señala como cuestión en la que existe interés casacional:

1.1. Determinar si, la inspección de los tributos está habilitada legalmente para solicitar y el Juez de lo Contencioso-administrativo tiene competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria en el curso de un procedimiento tributario.

por ejemplo, si la Inspección hubiera tenido acceso al correo electrónico de este⁵. Téngase presente que la copia del disco duro no supone en todo caso que se acceda a la aplicación de correo electrónico, protegido por un usuario y una contraseña, por lo que las comunicaciones del contribuyente podrían no verse afectadas como resultado de dicha actuación administrativa. Esta cuestión es muy relevante, dado que, si la medida cautelar no afectaba a este derecho –y tampoco a la inviolabilidad del domicilio–, el único derecho que podría resultar lesionado en el caso juzgado es el derecho a intimidad personal y familiar⁶, en cuyo caso no hubiera sido precisa la autorización judicial previa. Sin embargo, la doctrina con interés casacional que ha dictado el TS indica todo lo contrario.

Ahora bien, el TS no ha tratado de especificar las actuaciones que han podido vulnerar cada uno de los derechos concernidos, en la medida en que considera insuficiente la protección que se deduce de la aplicación individualizada de tales derechos. El TS defiende que resulta necesario otorgar un tratamiento unitario para el conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un dispositivo electrónico, para lo cual se hace referencia a un derecho de nueva generación, como sería el derecho a un entorno digital libre de injerencias e intromisiones. El reconocimiento de este derecho puede tener una gran relevancia en una sociedad como la actual eminentemente tecnológica, pues tendría un carácter comprensivo o recapitulativo de los otros derechos enunciados cuando se trate del uso y disfrute de un entorno digital, lo que permite un tratamiento jurídico uniforme de estas situaciones. La sentencia que es objeto del presente comentario hace referencia a este derecho de última generación por vez primera en el ámbito tributario, con la pretensión de otorgar un tratamiento unitario para un conjunto de derechos que convergen en la protección de la información que se almacena en los dispositivos electrónicos personales, limitando la aplicación de cualquier medida invasiva sobre los mismos⁷. Aunque es obvio que ese derecho no se

⁵ La Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 218/2021, de 13 de abril, sí hace referencia a que la Inspección solicitó el acceso a ciertos correos electrónicos sobre cuentas de inversión, lo que habría justificado la autorización judicial previa, aunque en los hechos no se aclara si se ha producido o no dicha intervención.

⁶ De esta opinión es también García Frías (2023), quien señala que: «El único derecho que habría podido resultar lesionado por un acceso a los datos íntimos contenidos en un ordenador personal sería, en mi opinión, el derecho a intimidad personal y familiar del artículo 18.1 CE».

⁷ El FJ 5.º 8 hace referencia al:

nacimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que responde a la necesidad de otorgar un tratamiento unitario para conjunto de derechos que convergen cuando se hace uso de un ordenador, *smartphone*, o de modernos sistemas de comunicación telemática y superar así los problemas que pudiera causar un tratamiento diferenciado. De esta forma, desde algunos sectores jurisprudenciales se ha venido configurando un derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual. Este derecho abarca la protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema informático o dispositivo, pues estos son capaces de almacenar y gestionar un gran número de datos, además de potenciar las comunicaciones entre las personas. Por ello, cualquier medida invasiva en los terminales habrá de realizarse con la máxima prudencia.

recoge en la CE, podría reconocerse en las leyes. En este sentido, se trata de un derecho que se enuncia en la Carta de Derechos Digitales⁸. Además, tiene un antecedente claro en el ámbito penal, pues este derecho se reconoce expresamente a efectos del registro de dispositivos informáticos de almacenamiento masivo tras la reforma que se ha llevado cabo en el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim.) por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre. Esto ha supuesto una evolución en la doctrina de la Sala de lo Penal, que con anterioridad entendía que con carácter general había que distinguir según que la actuación policial afectara al derecho a la intimidad o al derecho al secreto de las comunicaciones, y esta distinción repercutía en el diferente tratamiento otorgado a la hora de registrar los contenidos de los dispositivos de almacenamiento, pues solo se precisaba autorización judicial si se afectaba a este último derecho. En el caso de que se incidiera en el derecho a la intimidad, era suficiente una valoración *ex post* sobre la necesidad de la medida. Tras la reforma, la Sala de lo Penal del TS aplica el derecho a la protección del entorno virtual para otorgar un tratamiento unitario a los derechos fundamentales afectados⁹, lo que supone mayores garantías, pues se otorga la máxima protección al conjunto de derechos que convergen, lo que no ocurriría si estos se analizaran de forma individual. El FJ 5.º 8 de la sentencia comentada es del siguiente tenor:

Se responde así a la intención de establecer una regulación más garantista, donde a través de una resolución judicial se otorgue la máxima protección posible al conjunto de derechos que convergen en la utilización de este tipo de dispositivos, aun cuando analizados separadamente sean acreedores de protección constitucional menos privilegiada.

Aunque pueda resultar muy interesante esta tesis y pueda marcar el camino al legislador, el TS no puede sustituir a este. Aunque no se puede negar la creatividad de la sentencia¹⁰, lo cierto es que los tribunales deben aplicar las normas vigentes y, en consecuencia, no creemos que resulten de aplicación en el ámbito tributario las consecuencias de este derecho de nueva generación cuando de la legislación aplicable se deducen otros mecanismos de protección diferentes.

⁸ Dentro de los derechos de libertad, contempla, entre otros, los derechos y libertades en el entorno digital, que aglutinan diferentes derechos humanos en su aplicación en los entornos digitales. En este sentido, señala que se impulsarán las medidas necesarias y conducentes para que las leyes concreten las especificidades de los derechos en el entorno digital (https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/140721-Carta_Derechos_Digitales_RedEs.pdf).

⁹ Sentencia del TS (Sala 2.ª) 489/2018, de 23 de octubre (rec. núm. 1674/2017 –NCJ066370–).

¹⁰ García Frías (2023) define con un símil culinario la tesis del tribunal:

Lo que hace es aplicar una peculiar técnica que, utilizando el símil culinario, consistiría en meter a todos ellos en la misma olla y cocinar un derecho de nuevo cuño, el «derecho al entorno virtual», que después etiqueta como «derecho fundamental» «de última generación». La creatividad parece propia de un plato de nueva cocina.

3.3. Las medidas de protección que resultan aplicables a la medida cautelar adoptada

Se ha indicado que el TS ha señalado que los derechos fundamentales que han podido ser vulnerados por la medida invasiva en los dispositivos personales son los derechos a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos, que se enuncian en el artículo 18 de la CE, al margen de la posibilidad de que se pueda aplicar el derecho de nueva generación a un entorno digital libre de injerencias. La determinación del derecho fundamental que ha podido ser vulnerado por la medida cautelar es una tarea esencial para establecer cuáles son las reglas que se deben aplicar para su protección. En este sentido, en el apartado 1 del artículo 18 de la CE (derecho a la intimidad¹¹) no hay ninguna referencia a la necesidad de autorización judicial o al consentimiento de la persona afectada. Por su parte, el apartado 2, relativo a la inviolabilidad del domicilio, sí exige que se produzca alguna de las dos circunstancias señaladas para que se pueda producir la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido¹². El apartado 3, relativo al secreto de las comunicaciones, exige la tutela jurisdiccional, pero no hace referencia al consentimiento del afectado¹³. Finalmente, el apartado 4 se refiere a la protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales¹⁴, sin que tampoco se haya previsto ninguna otra prevención para el respeto de este derecho.

Por tanto, según el derecho afectado, los requisitos para que se pueda producir una injerencia y las medidas de protección son muy diferentes, así como el procedimiento administrativo que se ha de seguir en cada caso. Lo más relevante es determinar si el derecho fundamental concernido exige una autorización judicial previa para que se pueda adoptar una medida administrativa que le afecte, como ocurre con el derecho a la inviolabilidad del domicilio o al secreto de las comunicaciones. Sin embargo, si la actuación administrativa vulnera el derecho a la intimidad personal y familiar o a la protección de datos personales, no se precisa que el juez autorice la actuación administrativa de forma previa. Esto no supone que la Administración pueda desarrollar su actividad sin límites, pues en cualquier caso debe cumplir determinados requisitos de carácter sustancial y procedimental para que la actuación administrativa sea adecuada al ordenamiento jurídico, de tal forma que el procedimiento puede ser revisado *a posteriori* por los tribunales, que podrán analizar si se han cumplido o no tales requisitos.

¹¹ Este apartado señala que: «Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen».

¹² Dicho apartado establece que: «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito».

¹³ Este apartado determina que: «Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial».

¹⁴ El apartado 4 establece que: «La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos».

El aspecto esencial de la doctrina casacional es que deben extenderse las medidas de protección que corresponden al derecho a la inviolabilidad del domicilio a las actuaciones administrativas que tengan por objeto la intervención de un dispositivo electrónico que se encuentre fuera del domicilio del contribuyente. El TS rechazó la tesis de que el ordenador portátil es equiparable a un domicilio constitucionalmente protegido, pero sí admitió extender la doctrina jurisprudencial relativa a las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos a aquellas actuaciones administrativas realizadas fuera de los mismos, pero que tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

El TS justifica la autorización judicial previa en cuanto que un conocimiento indiscriminado del contenido de los dispositivos informáticos afecta a varios derechos fundamentales. El tribunal aplica la filosofía que ha inspirado la reforma de la LECrim. de 2015 y que ha sido defendida por la Sala de lo Penal debido a la dificultad de determinar el derecho afectado cuando se produce el registro de los sistemas de almacenamiento masivo, de tal forma que siempre va a ser necesaria una resolución judicial habilitante de la actuación administrativa, ya se encuentren los dispositivos en el domicilio o fuera de este. Esta tesis la defiende en el FJ 5.º 8 de la sentencia comentada.

Por otra parte, el TS también concluye que la Inspección solo puede examinar los datos con trascendencia tributaria, por lo que los datos personales deben ser separados antes del copiado¹⁵. El tribunal justifica la necesidad de autorización judicial por la afectación de derechos fundamentales que produce el análisis de estos datos¹⁶. Además, entiende que el mero copiado de estos datos sin la autorización del juez ya viola el derecho fundamental¹⁷.

A nuestro juicio, las medidas de protección propias del derecho a la inviolabilidad del domicilio no es el marco jurídico adecuado en relación con la medida cautelar adoptada, pues, como se ha indicado, la CE no exige la intervención judicial previa cuando los

¹⁵ Bosch Cholbi (2014) considera que no respetaría el derecho a la inviolabilidad del domicilio ni a la intimidad si el auto judicial permitiera un volcado indiscriminado de todo el ordenador del obligado tributario si existieran documentos o archivos privados, suyos o de terceros, sin trascendencia tributaria, que la Inspección no tiene por qué conocer.

¹⁶ En el FJ 5.º 2) señala que:

El deber de proporcionalidad impone separar antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan, pues solo los primeros pueden ser examinados por la Inspección. Es por la afectación, en esos datos con trascendencia tributaria, de derechos fundamentales, por lo que se justifica la necesidad de autorización judicial.

¹⁷ Así lo señala el FJ 5.º 4, al determinar que: «Con el mero copiado –masivo– al margen del juez, ya cabe entender violado el derecho fundamental de que se trate en cada caso, en función de la naturaleza de los datos y la afectación efectiva de alguno de estos».

derechos fundamentales concernidos sean la intimidad o la protección de datos. A diferencia de lo que ha hecho el TS, esto obligaría a los tribunales a precisar cuál es el derecho concreto afectado para poder aplicar la medida de protección adecuada. La normativa de rango legal que regula la adopción de las medidas cautelares no determina que deba solicitarse la autorización judicial con carácter previo a la adopción de esta, salvo que requiera la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido. No obstante, el TS se plantea si se pueden aplicar las normas de la LECrim., pues la reforma aprobada en 2015 realizó una nueva reglamentación de esta cuestión para fortalecer los derechos de los ciudadanos mediante una regulación de las autorizaciones de entrada que inciden en los artículos 18 y 24 de la CE. A tal efecto, el artículo 588 *sexies* b) de la LECrim. exige la autorización judicial para que se pueda acceder a la información contenida en dispositivos que sean aprehendidos fuera del domicilio. Ahora bien, aunque existía cierto acuerdo en que la normativa penal no resultaba de aplicación a los procedimientos tributarios¹⁸, la sentencia comentada plantea la posibilidad contraria¹⁹. Por mucho que se considere necesaria una revisión legal de toda esta materia, no es posible aplicar de forma supletoria dicha norma en sede judicial²⁰. Es cierto que no tiene sentido que la Inspección tributaria tenga mayores facultades para la adopción de medidas coercitivas sobre los dispositivos electrónicos en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria que las fuerzas y cuerpos de seguridad en la persecución de delitos²¹, pero esto no permite aplicar de forma supletoria la LECrim.

¹⁸ La Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de junio de 2020 (rec. núm. 809/2019 –NFJ081195–) ha considerado que no resultan aplicables para las entradas en domicilio en el marco de un procedimiento de inspección las normas introducidas en la LECrim. por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre. En concreto, en el FJ 3.º señala que: «su ámbito propio y exclusivo es la instrucción de causas penales, por lo que no tiene por qué aplicarse a la autorización de entrada prevista y regulada en la LGT y sus disposiciones de desarrollo».

La Sentencia del TS de 23 de septiembre de 2021 (núm. rec. 2672/2020 –NCJ065711–) también ha defendido que el artículo 588 *sexies* de la LECrim. no rige en los procedimientos tributarios, pues el análisis de dicho precepto supondría «la exégesis de normas que rigen en la instrucción penal, no en los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos» (FJ 6.º).

Por su parte, el Auto del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7845/2022 –NFJ090297–) reconoce en el FJ 5.º 1 que: «la regulación del régimen jurídico de las autorizaciones de entrada en domicilio acordadas por la jurisdicción contenciosa-administrativa y la jurisdicción penal es muy diferente al no ser aplicable supletoriamente la LECr a nuestra jurisdicción».

¹⁹ El FJ 5.º 7 señala que:

Habría que decantarse, al menos como reflexión no irrelevante, en favor de la posible aplicación subsidiaria del art. 588 *sexies* LECr, a falta de una completa y detallada regulación del contenido esencial de determinados derechos fundamentales y su incidencia en ellos por la Administración, objeto de rigurosa excepcionalidad y control, para dotar al ciudadano de unas garantías judiciales mínimas en esta clase de actuaciones que resultan muy invasivas.

²⁰ De la misma opinión es García Frías (2023), quien señala que: «el legislador no ha previsto que sea necesaria una autorización judicial con unos requisitos que sí ha regulado en la LECr en seno de los procesos penales».

²¹ En este sentido, la sentencia plantea en el FJ 3.º 4 lo siguiente:

Evidentemente, el legislador deberá subsanar esta situación de déficit regulatorio que denuncia la sentencia en relación con el acceso a los dispositivos electrónicos fuera del ámbito del proceso penal, pues dicha diferenciación carece de sentido y fundamento, pero, mientras esto no ocurra, los tribunales han de aplicar el marco jurídico existente. Así también lo considera García Frías (2023), quien señala que es dudoso que este vacío legislativo pueda ser cubierto por el TS por vía de integración analógica.

Otra posibilidad que parece no contemplar el TS es que, en el marco normativa actual, no se precise la intervención judicial previa para adoptar una medida cautelar como la que se produjo en el caso juzgado, de tal forma que el único supuesto en el que resultaría necesaria la autorización del juez sería aquel en el que la actuación administrativa requiera la entrada en el domicilio del obligado tributario. De acuerdo con la normativa vigente, la Inspección está facultada para analizar los equipos informáticos en los que se lleve, aunque sea parcialmente, la gestión de la actividad económica, de acuerdo con los artículos 142.1 de la LGT y 173.5 f) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que desarrolla reglamentariamente los procedimientos de gestión e inspección, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 146 de la LGT, que regula las medidas cautelares. Este precepto permite el precinto, depósito o incautación de los equipos electrónicos de tratamiento de datos que contengan información con relevancia tributaria²². En todo caso, si el TS considera que estos preceptos vulneran algún derecho fundamental de los obligados tributarios, lo que debió hacer fue presentar una cuestión de inconstitucionalidad para que el TC se pronuncie sobre ello²³. No obstante, la misma difícilmente prosperaría, pues la CE solo establece un control *a priori* en relación con los derechos a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones, por lo que, solo si son estos los derechos afectados, cabe la exigencia de una autorización previa del juez de lo contencioso.

Si las exigencias materiales y formales que el art. 588 *sexies*, a), b) y c) de la LECr [...] son también preceptivas para el juez administrativo en defecto de norma aplicable, pues si el registro o captación de datos contenidos en dispositivos electrónicos está sujeto a estrictas garantías y formalidades en favor del investigado penal –cuya posición, por fuerza, ha de ser más aflictiva–, en mayor medida deberían operar, al menos como límite, en el seno de una comprobación meramente administrativa, a fin de no hacer de peor condición al ciudadano en su calidad de comprobado fiscal que al encausado penal.

En la doctrina, Ruiz Hidalgo (2023, p. 599) ha defendido esta opinión al señalar que:

Lo que no tiene cabida es que el obligado tributario se encuentre en una situación más desfavorable y gravosa que un encausado en una instrucción penal. Es decir, las garantías del contribuyente quedan capitivadas en el ámbito tributario frente a los derechos que se le otorgan en una entrada domiciliaria con autorización por el juez penal [...].

²² El apartado 1 de dicho precepto señala que: «Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación [...] de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate».

²³ De esta opinión es García Frías (2023), quien señala lo siguiente: «Me pregunto si no hubiera sido más adecuado que el TS hubiera planteado una cuestión de inconstitucionalidad del art. 146 LGT».

Sin embargo, la sentencia que es objeto del presente comentario afirma en el FJ 6.º que toda medida, incluso el precinto, debería ser objeto de autorización judicial. A nuestro juicio, no resulta acertado que el TS extienda las medidas de protección previstas en la CE para un derecho en relación con otro que tiene previstas otras medidas diferentes, aunque lo cierto es que también la Administración entendió que debía solicitar la autorización del juez para desarrollar la actuación administrativa que llevó a cabo. Lo que ha motivado que el TS extienda las normas relativas a la autorización de la entrada en domicilio es la inexistencia de una normativa procesal y competencial que apodere al juez administrativo para la autorización judicial de las medidas que supongan una intervención sobre los derechos fundamentales de los contribuyentes –entre ellas, las medidas cautelares como las del caso juzgado–, salvo las normas que regulan la autorización de la entrada en domicilio²⁴.

Por otra parte, la equiparación de la incautación del ordenador con la autorización de la entrada en el domicilio podría considerarse como una medida garantista, particularmente si, como hemos indicado, no es necesaria de acuerdo con los derechos fundamentales afectados. No obstante, el propio TS ha puesto de manifiesto que los autos que autorizan la entrada en los domicilios carecen en muchos casos de una motivación adecuada. Se ha destacado la facilidad con la que los juzgados de lo contencioso otorgan este tipo de autorizaciones, pues rara vez contrastan y discuten los hechos y argumentos aportados por la Administración en la solicitud de entrada. El tribunal señala que el razonamiento del juez no se puede fundar únicamente en el relato que realice la Administración en la solicitud, sino que debe someter dicha información a un mínimo contraste, que permita verificar si los hechos señalados por la Administración se adecuan a los datos e informaciones que consten en el expediente. El TS ya realizó esta misma afirmación en la Sentencia de 1 de octubre de 2020²⁵ relativa a la entrada por sorpresa en el domicilio de los contribuyentes antes del inicio del procedimiento de inspección.

Ahora bien, el hecho de que no haya que solicitar la autorización judicial con carácter previo no significa que el contribuyente quede desamparado. Podrá recurrir directamente contra la medida cautelar adoptada o plantear la ilegalidad de la actuación administrativa

²⁴ El FJ 3.º 3 de la sentencia señala que:

Ni la ley procesal de esta jurisdicción –LJCA– ni la LOPJ fijan normas de competencia y procedimiento en relación con el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo de gestión y almacenamiento –aquí, un ordenador portátil– que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido.

²⁵ En el FJ 3.º 6 de la Sentencia del TS 1231/2020, de 1 de octubre (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–), se señala que:

El auto autoriza la entrada sobre la mera base de una fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios aportados por la Administración, sin someterlos a juicio de ponderación y sin examinar, bien o mal, los requisitos que han quedado plasmados.

en el recurso o reclamación que realice frente a la liquidación que ponga término al procedimiento, en el que podrá poner de manifiesto todas las cuestiones que, a juicio del recurrente, hayan vulnerado la normativa, incluidas las relativas a la medida cautelar que se haya adoptado. Si se anula dicha medida cautelar, deberá establecerse también la nulidad de la prueba obtenida a través de esta, lo que podría viciar la liquidación, siempre que la misma se haya fundamentado en los datos intervenidos en dicha actuación.

Por otra parte, la solicitud de la autorización judicial por la Administración ha podido viciar todo el procedimiento de revisión del acto administrativo, pues se podría haber violado el derecho al juez natural. Téngase en cuenta que finalmente el contribuyente recurrió frente al acto de autorización emanado del juez de lo contencioso-administrativo, por lo que dicho recurso no lo ha resuelto el tribunal que tendría que haber decidido sobre la legalidad de la medida cautelar. En este sentido, las medidas cautelares deben seguir la regla impugnatoria propia del acto final del procedimiento en el que se acuerdan, por lo que la competencia ha de corresponder al órgano jurisdiccional que deba resolver los recursos que, eventualmente, se interpongan frente a la liquidación que se haya derivado del procedimiento administrativo. Esto supone que en el caso se han incumplido las normas procedimentales relativas a la impugnación de este acto. Así lo reconoce la sentencia en el FJ 3.º 3, aunque no extrae consecuencias de ello, al señalar lo siguiente:

La cuestión se complica aún más si se tiene en cuenta que el auto judicial de entrada ratifica unas medidas cautelares (artículo 146 LGT) previamente adoptadas en una inspección cuya revisión, administrativa y judicial, no le corresponden a aquel, o no necesariamente. Las medidas cautelares deben, en principio, seguir la regla impugnatoria propia del acto final del procedimiento en el que se acuerdan, y tras un *iter* procedimental que aquí no se ha seguido.

3.4. El diferente criterio que aplica el TS cuando el ordenador se encuentra en el domicilio de la empresa: la Sentencia del TS de 14 de junio de 2023

Poco tiempo antes de que se dictara la sentencia que es objeto del presente comentario, el TS resolvió otro asunto que tiene bastante relación con el caso juzgado en aquella. Se trata de la Sentencia del TS 795/2023, de 14 de junio (rec. núm. 6104/2022 –NFJ091859–), dictada por la Sección Cuarta de la Sala 3.ª.

Aunque la solución en ambos casos ha sido diferente y las sentencias han sido dictadas por dos secciones distintas de la Sala 3.ª, lo cierto es que, según manifiesta el FJ 6.º de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, no hay contradicción entre ellas, pues, para evitarlo, la Sección Segunda esperó a que la Sección Cuarta dictara su sentencia. El objeto de la Sentencia de 14 de junio era una actuación administrativa de entrada

en domicilio en la que se efectuó un copiado masivo de la información alojada en un ordenador de la empresa y en su servidor²⁶. El TS en este caso desestima el recurso de casación al considerar que dicha actuación no vulneró ninguno de los derechos fundamentales examinados²⁷. Según la sentencia de la Sección Segunda, aunque los hechos son en parte comunes, presentan elementos de diferenciación muy acusados. Así, en el caso juzgado por la Sección Cuarta, el contribuyente desatendió numerosos requerimientos de información y, además, prestó su consentimiento para la entrada en el domicilio, así como para el copiado masivo de los datos y el acceso a los correos electrónicos, sin que conste que en la documentación descargada y copiada hubiera alguna de índole personal.

La conclusión que se puede deducir de estas dos sentencias del TS es que, cuando el ordenador se encuentra en la sede de la empresa, el copiado masivo de los datos no plantea problemas en relación con el derecho a la intimidad o a la protección de datos, dado que se presume que la información del dispositivo está relacionada con la actividad económica y que no contiene datos de carácter personal, de tal forma que no han de adoptarse prevenciones especiales. En este sentido, el FJ 5.º de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, señala:

que un ordenador afecto al funcionamiento de una empresa, que se encontró en su domicilio social, a los fines de comprobación inspectora del Impuesto sobre Sociedades e IVA, debe presumirse que *no contiene, salvo prueba en contrario, información que no sea, al menos a priori, de trascendencia tributaria*. Esa inferencia lógica de la Sala Cuarta nos resulta razonable.

²⁶ Las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistían en:

(i) determinar si, en una entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos en un domicilio constitucionalmente protegido, el copiado masivo de los archivos y correos electrónicos alojados en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario, sin discriminación de aquellos que tienen interés a los efectos de la comprobación e investigación desarrollada, sin autorización judicial ni consentimiento para ello, vulnera los derechos fundamentales al secreto de comunicaciones (artículo 18.3 CE) y/o a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 CE); y (ii) determinar si el principio de proporcionalidad (artículo 3.2 LGT) justifica y ampara el copiado masivo de los archivos contenidos en el servidor y en el disco duro del ordenador del obligado tributario [...].

²⁷ En el FJ 5.º de la sentencia se concluye:

En primer lugar, que no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio la entrada en el de la sociedad con consentimiento de su representante legal para el examen y copia de la documentación relevante tributariamente obrante en el ordenador de la empresa y en el servidor. En segundo lugar, debemos decir que tampoco lesiona el derecho al secreto de las comunicaciones el acceso a correos electrónicos almacenados en el ordenador de la empresa y en su servidor. Por último, procede afirmar que la actuación administrativa no es desproporcionada cuando se ajusta a los términos de los artículos 142.1 y 151.3 de la LGT.

En este recurso, por el contrario, la información que se dice relevante fiscalmente se encontraba en el ordenador personal de un contribuyente, persona física, en relación con la comprobación de sus obligaciones fiscales por IRPF e Impuesto de Patrimonio, en que la inferencia lógica sería la contraria o, cuando menos, no operaría la que viene referida a un ordenador de empresa en su sede.

A nuestro juicio, esta tesis debe ser matizada. Después de analizar las dos situaciones desde el punto de vista material y procedimental, las conclusiones a las que llegamos son diferentes a las que expresa el TS en las dos sentencias analizadas.

Desde el punto de vista procedimental, el tribunal podría haber entendido que la solución debía ser diferente para ambos supuestos, pues, cuando el dispositivo se encuentre en la sede de la empresa, resulta precisa la autorización judicial previa o el consentimiento del obligado tributario, mientras que no ocurre lo mismo cuando este se encuentre fuera del domicilio constitucionalmente protegido. En este sentido, no es necesaria, de acuerdo con la normativa vigente, una autorización judicial para llevar a cabo una medida cautelar como la que se produjo en el caso juzgado en la sentencia dictada por la Sección Segunda, dado que los derechos que podían verse afectados eran el derecho a la intimidad o a la protección de datos. Sin embargo, precisamente en cuanto al procedimiento, el TS ha extendido la necesidad de autorización judicial previa cuando se requiese un ordenador personal fuera del domicilio constitucionalmente protegido.

En el plano material, no acabamos de entender cuál es la diferencia que existe entre que la Administración encuentre un ordenador personal en las instalaciones de la empresa o que lo requiese en la sede de la AEAT o en cualquier otro lugar público para que la solución a ambos casos sea tan diferente en relación con la protección de la privacidad de los datos²⁸. En ambos casos, las reglas materiales que rigen el copiado masivo de los datos, así como la necesidad de discriminar entre los que tienen o no trascendencia tributaria, deberían ser similares. No obstante, el TS aplica a estos efectos parámetros completamente diferentes, lo que trata de justificar señalando que, si el ordenador se encuentra en la sede de la empresa, existe una presunción de que contiene únicamente datos relacionados con la actividad empresarial, mientras que, si el ordenador personal se encuentra fuera de la misma, se presume que puede contener datos personales. La consecuencia que extrae el TS es el resultado de una presunción *hominis* que está carente de fundamento, pues no existe un enlace preciso y directo entre el hecho base de la presunción y la consecuencia que se deriva del mismo. La presunción debe partir de un hecho que tenga una alta probabilidad de veracidad, por lo que en caso contrario habría que negar los fundamentos empíricos de dicha presunción, que es lo que habría que hacer en relación con la tesis expuesta por el TS. A nuestro juicio, cuando los datos se encuentran en un dispositivo móvil, como

²⁸ Bosch Cholbi (2014) considera como domicilio el ordenador portátil donde se guarde la contabilidad del despacho o empresa, *independientemente del lugar donde se encuentre el mismo*.

puede ser un ordenador portátil, una tableta o un teléfono, la solución debe ser la misma, con independencia de que el dispositivo se encuentre en las instalaciones de la empresa o fuera de las mismas, pues su localización es irrelevante en relación con el hecho de que el dispositivo pueda o no contener datos personales dignos de protección. De hecho, el mismo ordenador que portaba el contribuyente en el caso juzgado por la Sección Segunda podría haberlo encontrado la AEAT en el domicilio del contribuyente si hubiera considerado necesaria dicha actuación administrativa. Esto demuestra que la situación es la misma con independencia de que el ordenador portátil esté en la sede de la empresa o fuera de ella, pues en ambos casos puede contener datos sin trascendencia tributaria dignos de la máxima protección. Por ello, las exigencias en relación con el copiado masivo de los datos y las precauciones que deben adoptarse para que no se descarguen datos de carácter personal o privado deben ser las mismas, sin que tenga sentido la presunción de que los dispositivos hallados en el lugar de trabajo o en el domicilio de la empresa solo pueden contener datos relacionados con la actividad económica. En este sentido, en el ámbito de las actividades económicas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), se permite que los ordenadores se consideren afectos exclusivamente a la actividad económica aun cuando sean utilizados para fines personales, siempre que ese uso de realice fuera del horario en el que desarrolle la actividad²⁹, lo que demuestra que no tiene sentido una presunción que discrimine según el lugar donde se encuentre el ordenador portátil. Por todo ello, no nos parece acertada la doctrina de la sentencia de la Sección Cuarta que determina que no es preciso que exista prevención alguna en relación con el copiado masivo de los datos almacenados en un ordenador personal que se encuentre en la sede de la empresa, pues, como se ha indicado, los fundamentos empíricos del hecho base de esta presunción no son consistentes con la realidad, pues se parte de que estos dispositivos solo pueden almacenar datos relacionados con la actividad económica, lo que, fundamentalmente en relación con los dispositivos móviles, no es cierto, dado que pueden ser utilizados para fines personales. También resulta relevante la posibilidad de que la Administración acceda a los datos que se encuentren en un servidor externo (la nube) y que sean accesibles desde un domicilio constitucionalmente protegido. Próximamente, el TS debe pronunciarse sobre la posibilidad de acceso a estos datos, así como sobre los razonamientos que debe contener el auto que autorice la entrada en relación con dicha información³⁰.

²⁹ En este sentido, de acuerdo con el artículo 29.2 de la Ley del IRPF y el artículo 22.2.4.º del Reglamento del IRPF, se permite que los bienes utilizados en la actividad económica puedan destinarse al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

³⁰ En este sentido, el Auto del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7845/2022 –NFJ090297–) determina que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Aclarar si; el acceso a la información contenida en cualesquiera repositorios telemáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde aquel, requiere que el auto que autoriza la entrada contenga un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución.

En conclusión, a nuestro juicio, el TS debería haber hecho una equiparación desde el punto de vista sustancial y una clara diferenciación en cuanto a los requisitos de carácter procedimental que deben seguirse para acceder a los dispositivos, según donde estén ubicados los mismos, es decir, justamente lo contrario de lo que ha defendido en las dos sentencias analizadas.

3.5. Los errores procedimentales en la adopción y autorización de la medida cautelar

El TS pone de manifiesto que se han producido numerosos defectos en la tramitación del procedimiento que se ha seguido frente al contribuyente. A continuación, vamos a tratar de sistematizar algunos de los que se han señalado en la sentencia y, particularmente, en su FJ 4.º. Aunque se ha de reiterar que esos errores procedimentales no tienen relación con la doctrina casacional que el TS ha fijado al resolver el problema de fondo, es cierto que la concatenación de estas deficiencias, en muchos casos groseras, podría haber sido determinante de alguna de las conclusiones de la sentencia en relación con el caso juzgado³¹. Esto resulta lógico en la medida en que para determinar si las medidas adoptadas han afectado a los derechos fundamentales de los contribuyentes se han de tomar en consideración las circunstancias concurrentes.

En este sentido, el tribunal detecta diversos errores en la adopción y motivación de la medida cautelar, pues el principio de necesidad exige que se justifique el fracaso de las medidas adoptadas anteriormente con el mismo fin. La sentencia indica que de la revisión de las actuaciones administrativas y judiciales no existen datos que avalen el argumento esgrimido por la Administración para la adopción de la medida cautelar, que era la escasa colaboración del contribuyente con la Inspección. La Administración realiza un reproche genérico, pero no especifica en qué han consistido dichas maniobras obstruccionistas ni los requerimientos de información que han sido desatendidos ni que se hayan impuesto sanciones por tal incumplimiento. Si todo ello hubiera constado en el expediente, la decisión administrativa podría haber sido declarada conforme con el principio de proporcionalidad. El artículo 146 de la LGT permite la adopción de medidas cautelares para evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas, pero un aspecto esencial es la motivación de dicha actuación, pues debe respetarse el principio de proporcionalidad en todas sus dimensiones. Si bien la idoneidad de la medida se podrá justificar con cierta facilidad, también ha de adecuarse a los principios de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

³¹ García Frías (2023) también considera que:

Se tiene la impresión de que el Tribunal tenía claro que el resultado debía ser estimatorio, especialmente teniendo en cuenta el relato de las irregularidades procedimentales y materiales que se relatan en los hechos, pero después se enredó a la hora de buscar una argumentación para alcanzarlo.

Particularmente, es necesario que esta actuación administrativa, en la medida en que afecta a diversos derechos fundamentales, debe ser absolutamente necesaria, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, lo que significa que la captación, posesión y utilización de los datos contenidos en un ordenador personal sea el único medio posible para obtener la información relevante a efectos tributarios. En definitiva, se precisa que no sea posible conseguir los datos almacenados en el dispositivo por otros medios menos invasivos o que haya un riesgo real, justificado en datos concretos, de destrucción de estas pruebas. Sin embargo, esto no se justifica en el caso juzgado.

En primer lugar, no hay constancia de que los datos hayan sido requeridos al contribuyente ni de su negativa a aportarlos. La Administración no identifica los requerimientos incumplidos del sujeto inspeccionado ni la información o documentación ocultada o presentada de modo incompleto o tardío ni se explica en qué ha consistido la escasa colaboración de este. Además, no consta que, como consecuencia de lo anterior, se haya abierto un expediente sancionador por la infracción prevista en el artículo 203 de la LGT para reprimir la conducta de resistencia u obstrucción a la actuación inspectora. Tampoco constan dilaciones en el procedimiento inspector como consecuencia de la falta de colaboración del sujeto inspeccionado. Por otra parte, no se justifica mínimamente la razón por la que la información que se necesitaba era, precisamente, la que se encontraba alojada en el ordenador personal que portaba consigo el contribuyente y no en otros dispositivos o lugares.

En segundo lugar, la medida cautelar se justificaba en la imposibilidad de acceder a los datos necesarios para la regularización, dado que parte de la información se encontraba en un paraíso fiscal, que no colaboraría con la Administración española. Sin embargo, el territorio en cuestión fue excluido de la lista de jurisdicciones no cooperativas desde 2018, por lo que tanto la Administración como los tribunales de instancia partieron de un dato incorrecto. Por ello, el TS concluye que no consta la imposibilidad de solicitar y recibir información al respecto, aunque el problema podría ser la falta de tiempo para obtener dicha información dentro del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En efecto, el TS llega a la conclusión de que la única razón que ha justificado la adopción de la medida cautelar es que finalizaba el plazo del procedimiento de inspección y los actuarios necesitaban conocer con urgencia cierta información que no habían obtenido a lo largo del procedimiento.

En tercer lugar, no se conoce con exactitud el riesgo que se trata de conjurar con la medida, al no cumplirse de forma adecuada la obligación de motivación, pues no se argumenta en modo alguno el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de pruebas. De hecho, habría que haber concretado el peligro de desaparición de los datos del portátil, cuando era la sexta vez que el contribuyente lo llevaba consigo a la Inspección.

Por tanto, de acuerdo con el principio de necesidad, no habría sustento material a la actuación administrativa. Pero es que, incluso aunque la hubiere, no es posible proceder sin más a la adopción de esta medida cautelar, pues para ello se exige que se justifique que los datos que se pretenden obtener y que el contribuyente no ha proporcionado sean pertinentes y determinantes en el procedimiento de comprobación. También debían constar los

riesgos que existían de que, si no se adoptaba la actuación administrativa inmediata, dicha información no habría podido ser conocida por la Inspección. Nada de esto aparece en la documentación de la actuación, pues el TS pone de manifiesto la ausencia del expediente administrativo, lo que no le ha permitido contrastar toda esta información. En el FJ 3.º 1 el TS señala que el expediente se reduce a las resoluciones judiciales –auto de autorización de entrada, recurso de apelación y sentencia–, pero no consta ninguna actuación o documento de la AEAT relativo al procedimiento de inspección en cuyo seno se incautó el ordenador personal. En este sentido, no constan las diligencias del procedimiento inspector y, en particular, las que documentaban la visita en que se produjo la petición negada de copiado o la medida material de copiado y precinto. Tampoco se han podido conocer los términos de la solicitud de entrada al juzgado ni las actas y liquidaciones con las que finalizó la inspección. Lo único que consta en el expediente es el informe en que se efectúa la dación de cuenta al juez sobre el resultado de la apertura y copia de los datos. De hecho, el TS determina que la falta de constancia de documentos esenciales le lleva, en cierto modo, a decidir a ciegas. El TS afirma que la garantía de tutela judicial y su plena efectividad exige que se ponga en poder del tribunal, cumpliendo la ley procesal, toda la documentación de que se disponga proveniente de la Administración, lo que se ha incumplido en este supuesto.

Ahora bien, la doctrina jurisprudencial no se puede interpretar en el sentido de que no se admite la incautación de un ordenador portátil como medida cautelar en ningún caso, sino que solo se podrá adoptar si la situación planteada lo justifica. Lo que es evidente es que dicha medida es la *ultima ratio* para poder obtener dicha información, lo que significa que se han debido adoptar otras previamente que hayan resultado infructuosas o que existan circunstancias excepcionales que la justifiquen, de las que se ha de dejar constancia en la documentación del procedimiento. Por tanto, en el caso juzgado se ha adoptado una medida cautelar sin que existan los elementos objetivos que justifiquen la misma, y sin la debida motivación, pues esta no puede consistir en argumentos genéricos aplicables a cualquier supuesto.

Además, el consentimiento para el copiado aceptado por el contribuyente no subsana las deficiencias del procedimiento, pues este fue prestado bajo cierta coacción, pues la alternativa que se proponía por el actuario ante la negativa del contribuyente, que era la incautación del portátil, era una medida aún más coercitiva. El TS determina que no solo no se le informó al obligado tributario del derecho a negarse, sino que se le coaccionó para poder ejecutar dicha medida. Se indica que la medida cautelar es un exceso del actuario ante la negativa del interesado, máxime cuando el procedimiento de inspección estaba próximo a agotar su plazo máximo.

También destaca la sentencia que el proceder de la Inspección hace de peor condición al comprobado que lleve consigo, para su auxilio, un dispositivo personal que a quien no lo lleve.

Por otra parte, en la ejecución de la medida cautelar no consta que se hayan separado antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tengan y tampoco consta la garantía de que el precinto impida el examen de la documentación antes de que lo autorice el juez.

El TS también pone de manifiesto ciertos errores en la solicitud de la autorización judicial, así como en la justificación y motivación de su adopción. Lo primero que destaca es el largo tiempo transcurrido entre la adopción de la medida cautelar (copiado de los datos) y la solicitud al juez de la autorización de la entrada (se tardaron tres meses y medio), lo que considera el tribunal como una dilación injustificada e inexplicable, máxime si tal situación tiene una grave incidencia en los derechos fundamentales. Además, la sentencia señala que causa extrañeza el grado de precisión con el que se describen en la solicitud las posibles infracciones cometidas, señalando datos que, si eran conocidos por la Inspección, no habría hecho falta la medida cautelar, de lo que el TS deduce que durante el prolongado tiempo en que la Inspección dispuso de una copia del ordenador pudo tener acceso a los datos antes de obtener la autorización judicial, pues las medidas cautelares se fundaban en la imposibilidad de acceso a unos datos que, vista la solicitud, ya conocía minuciosamente. Esta conclusión se fundamenta también en que no se ha aportado el acta o documento administrativo de autoridad responsable que refleje que el disco que se guardó como copia ha sido precintado o en qué consiste dicho precinto y cómo se garantiza la imposibilidad material de acceso al disco duro antes de dar cuenta al juez.

De la solicitud de la Administración se colige que todo el contenido almacenado guarda hechos de relevancia fiscal y también que los datos que se necesitan se encuentran en el portátil que el interesado traía consigo –y no en otro soporte distinto–. El TS critica que todo ello se da por supuesto sin valoración crítica alguna en las anteriores instancias judiciales. En el FJ 4.º el TS afirma que:

Más que una autorización de entrada que valora las circunstancias y las pone, metódicamente, en tela de juicio, estamos en presencia de una suerte de salvoconducto y, en tal sentido, ante un sacrificio desproporcionado e injustificado de derechos fundamentales.

El TS señala que las resoluciones que se impugnan en casación razonan sobre la justificación de la medida de un modo apodíctico, basado solamente en la versión ofrecida por la Administración, afirmando que es necesaria, adecuada y proporcional, sin explicar por qué lo es. Por tanto, aunque los tribunales de instancia analizan la proporcionalidad de la medida, parten para ello del supuesto no contrastado ni sometido a crítica de la exactitud o veracidad absoluta de los datos suministrados por la Administración, que el TS solo puede conocer por su reflejo en el auto, por no constar en el expediente, por lo que considera que no puede verificar su realidad y autenticidad ni evaluar su aptitud para justificar el sacrificio de los derechos fundamentales a que da lugar.

Finalmente, el TS también ha puesto de manifiesto errores posteriores a la ejecución de la medida cautelar, pues no entiende que, después de realizarse la copia, el auto permitiera el mantenimiento en poder de la Inspección de esa misma copia a efectos de fehaciencia, por si fuera necesaria posteriormente en caso de ser preciso un dictamen pericial.

3.6. La necesidad de una ley orgánica que regule las intervenciones administrativas con afectación de los derechos fundamentales

Como ya hiciera el TS en la Sentencia 1231/2020, de 1 de octubre, en relación con la autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido³², reitera la idea de la necesidad de que se regulen por el legislador aquellas actuaciones administrativas que afecten al contenido esencial de los derechos fundamentales de los obligados tributarios. Dicha regulación debería referirse no solo a los aspectos sustanciales, sino también a los procedimentales y competenciales. En relación con el caso concreto que se juzga en la sentencia, el TS señala que no hay normas de competencia y procedimiento que regulen el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo personal que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido.

Otro aspecto importante en el que insiste el TS es en el rango que debe tener esta normativa. En la medida en que dichas actuaciones administrativas afectan a derechos fundamentales, la normativa debería tener el carácter de ley orgánica, de acuerdo con el artículo 81.1 de la CE, que es precisamente lo que ha hecho el legislador en 2015 con la reforma de la LECrim. Esta afirmación pone de manifiesto la inadecuación de la normativa vigente para regular este tipo de intervenciones administrativas. El FJ 3.º 3 de la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre, señala lo siguiente:

Dada, además, la afectación del contenido esencial de derechos fundamentales, debería existir una regulación, procedimental y sustantiva, por ley orgánica (como lo ha sido la reforma de 2015 de la LECr) que no solo completase las muy embrionarias disposiciones sobre competencia y procedimiento que existen en nuestro ordenamiento positivo, sino que regulase de modo sustantivo los casos en que queda justificada la incidencia en un derecho fundamental, lo que afectaría no solo a las limitaciones legítimas de este, en aras de la consecución de un fin constitucionalmente válido, sino a las atribuciones de la Administración y de los Tribunales de Justicia. En todo caso, la regulación –que no existe– para dirimir la cuestión con plenitud habría de tener rango de ley orgánica (artículo 81.1 CE).

³² El FJ 2.º 2 de esta sentencia determina que:

La naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial –artículos 53.1 y 81.1 CE–. Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario.

Resulta clara la posición del TS, que concluye que la regulación de las medidas administrativas que afecten a derechos fundamentales debe realizarse por una ley orgánica que desarrolle el ejercicio de tales derechos y sus límites. Por tanto, el TS reclama la intervención del legislador no solo para regular las cuestiones de fondo, sino también las de carácter procedimental y competencial. En la actualidad solo se regula la intervención judicial cuando se trate de la autorización del acceso al domicilio y, además, dicha regulación se realiza en la LGT, que es una ley ordinaria. El TS no solo considera inadecuado el rango de esta ley, sino que, además, señala que existen otras actuaciones administrativas que también deberían ser objeto de una regulación más precisa y extensa por su afectación a derechos fundamentales.

3.7. Análisis de las otras dos cuestiones con interés casacional que resuelve la sentencia

La segunda cuestión que presenta interés casacional objetiva para la formación de la jurisprudencia se define en los siguientes términos:

En caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, determinar si resulta compatible con la referida doctrina legal una autorización en la que se establece un plazo para el de acceso y copiado de los datos con transcendencia tributaria pero cuyo término final es incierto y se hace depender de la propia actuación administrativa.

En efecto, el auto no estableció un plazo para la ejecución de tal apertura, pues, aunque fijó el término inicial, señaló que se podrían utilizar los siguientes días que fueren estrictamente necesarios para ejecutar la medida. Aunque el TS reconoce que este plazo es inconcreto y abierto, y se deja en manos de la Administración, no cabe suponer, sin mayores datos, una infracción de la proporcionalidad debida, pues se supedita a una apreciación de orden técnico, que es el tiempo que se necesita para que, con toda diligencia, se pueda practicar la medida cautelar consistente en el acceso y copia de los datos con transcendencia tributaria que se encuentren en el disco duro. No obstante, el tribunal vincula la respuesta a esta pregunta con la siguiente cuestión planteada.

La tercera cuestión con interés casacional consiste en:

Aclarar si el juzgado de lo contencioso-administrativo que autoriza el acceso a una información que resulta constitucionalmente protegida, debe efectuar un control *a posteriori* de la actuación llevada a cabo por la inspección en ejecución de su autorización, a fin de verificar que la misma se ha ejecutado en sus propios términos, precisando, en su caso, en qué consiste ese control y cómo se debe llevar a efecto.

El TS constata que la actuación sí ha sido objeto de dación de cuenta, pero no consta el control *a posteriori* por el juzgado autorizante del cumplimiento de lo acordado en el auto.

Se informó al juez del resultado del copiado, pero no del detalle de la labor de separación de lo necesario para comprobar las obligaciones fiscales de lo que no lo fuera.

El TS señala que, frente a su doctrina, el auto no fija un límite temporal para la intervención que autoriza, dejando al arbitrio de la Administración el acceso ilimitado a los datos y archivos del ordenador portátil copiado. Pero es que, además, permite que, una vez realizadas las copias de trabajo, pueda de nuevo precintarse la copia inicial por si fuera necesaria posteriormente en caso de dictámenes periciales. El TS duda de la razón por la que habría de necesitar la Administración una copia precintada de los propios datos que ya ha volcado.

Ahora bien, el TS manifiesta la duda de si el juez de la autorización puede controlar *a posteriori* la adecuación de la ejecución de la medida, porque ello supondría, eventualmente, la posibilidad de anular la práctica de la entrada, registro o intervención si la infracción se produce en la ejecución o desarrollo de lo autorizado, lo cual no está previsto en la ley (se refiere al art. 172 de la LGT, relativo a la entrada y reconocimiento de fincas). El TS concluye que, aunque hay una infracción en el cumplimiento de la dación de cuenta, el control de legalidad de la ejecución material de la entrada o, en este caso, del volcado o copiado de los datos informáticos correspondería, a falta de una mayor precisión legal al respecto, al juez que deba examinar, en su caso, la liquidación o sanción final del procedimiento a la hora de valorar la validez de las pruebas obtenidas en un registro que puede ser ilegal en su práctica.

3.8. Conclusiones sobre la posibilidad de adoptar la medida cautelar consistente en la incautación de un ordenador personal tras la Sentencia del TS 1207/2023, de 29 de septiembre

Es difícil establecer conclusiones precisas sobre el asunto que es objeto de la sentencia comentada. Esta sentencia pone de relieve que el legislador ha hecho dejación de funciones en relación con la regulación de muchas actuaciones administrativas que afectan a derechos fundamentales de los obligados tributarios, tanto en sus aspectos sustanciales como en los competenciales y procedimentales. Precisamente por ello, la jurisprudencia puede tener un papel más relevante a la hora de definir los límites. En este sentido, la sentencia limita ciertas actuaciones administrativas que tienen por objeto la obtención de datos de los dispositivos electrónicos personales. Trata de poner coto a los abusos de la Administración tributaria en el desarrollo de los procedimientos tributarios, pues uno de los aspectos en los que la sentencia pone más énfasis es en la descripción de los numerosos errores que se produjeron en el curso del procedimiento que se desarrolló frente al sujeto inspeccionado. La sentencia se refiere a un caso muy particular, en el que los hechos descritos evidencian que la Administración no ha hecho un uso correcto de las potestades que tiene asignadas. En efecto, el órgano de inspección requisa el ordenador portátil que el contribuyente portaba consigo en la sede de la propia Administración, sin orden judicial, como medida cautelar,

pese a la negativa del contribuyente, sin que quede suficientemente justificada la necesidad de la medida adoptada y sin que se haya tratado de utilizar con anterioridad otros medios menos restrictivos de derechos que estaban a disposición de la Administración, como la petición de los datos al contribuyente o a terceros, pues no consta que tales requerimientos de información se hayan realizado ni la falta de respuesta de sus destinatarios.

Aunque nadie duda de que el TS dicta una doctrina garantista de los derechos de los obligados tributarios frente a actuaciones abusivas o desproporcionadas de la Administración tributaria, es cierto que la impresión que resultaba de una ojeada inicial de la sentencia queda un poco desdibujada tras una lectura en profundidad de la misma debido a que la doctrina casacional no es del todo clara. En efecto, aunque se parte de que en relación con la medida cautelar adoptada no han de aplicarse las normas relativas a la inviolabilidad del domicilio, que era lo que habían defendido tanto el auto como la sentencia de instancia, extiende a dicha situación las medidas de protección que están previstas en la CE para dicho derecho. Particularmente, concluye que resulta necesario el control judicial previo, lo que en principio debería quedar reservado a las actuaciones que supongan la entrada en el domicilio o la intervención de las comunicaciones. Esta conclusión vacía de contenido la afirmación inicial, puesto que en la práctica se realiza una equiparación entre el domicilio y la intervención de un dispositivo personal, pues lo relevante a estos efectos son las medidas de protección que resultan aplicables, así como las consecuencias que derivan del incumplimiento de estas.

La falta de claridad en determinados aspectos y las contradicciones en las que incurre, así como el hecho de que no tenga un fácil encaje en la normativa vigente, dificulta que la doctrina casacional que resulta de la sentencia se pueda aplicar con vocación de generalidad en los procedimientos tributarios, por lo que continuará existiendo incertidumbre tanto en relación con la cuestión de fondo como con las cuestiones competenciales y procedimentales. De hecho, se plantea la duda de si, a partir de esta sentencia, la Administración tributaria debe solicitar una autorización judicial siempre que vaya a adoptar una medida cautelar sobre un dispositivo electrónico fuera del domicilio constitucionalmente protegido del contribuyente, pues dicha obligación no se desprende ni de la CE ni de la normativa legal vigente. A nuestro juicio, en estos casos no resulta necesaria la solicitud de una autorización judicial para acceder a los dispositivos, salvo que se vaya a obtener información relativa a las comunicaciones del contribuyente, por lo que es muy relevante determinar si la incautación del ordenador y el copiado del disco duro supone la intervención de las comunicaciones de su propietario. Así, cuando el único medio de comunicación instalado en el ordenador sea el correo electrónico, sería preciso que la Inspección tuviera acceso a la aplicación que gestiona el mismo, que estará protegida con unos datos de acceso (nombre de usuario y contraseña). No obstante, de la sentencia parece deducirse todo lo contrario, es decir, que la Administración deberá solicitar en todo caso una autorización judicial para poder aplicar una medida cautelar de esta naturaleza.

Hemos criticado a lo largo de este trabajo la creatividad del TS a la hora de establecer el marco regulatorio en el que pueden adoptarse las medidas cautelares. Las tesis defendidas

por el TS serían muy bien acogidas si se tratara de un trabajo doctrinal en el que, *de lege ferenda*, se hicieran propuestas de mejora de la legislación vigente, promoviendo que el ordenamiento tributario también evolucione en la línea ya marcada por la reforma realizada en esta materia en la LECrim. en 2015. Pero lo cierto es que, guste más o menos, las medidas cautelares están reguladas por la LGT, por lo que, si el tribunal considera que dicha regulación no se adecua a la CE, debería haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad. En cualquier caso, sí consideramos que el TS ha marcado el camino que debe transitar el legislador en el futuro a la hora de regular las intervenciones administrativas sobre los dispositivos electrónicos de carácter personal. Es más, el TS ha alertado sobre el déficit de la regulación relativa a numerosas actuaciones administrativas que inciden en los derechos fundamentales no solo en cuanto a los aspectos sustantivos, sino también en los procesales y competenciales.

Las dudas aumentan si se tiene en cuenta el diferente criterio que la sentencia de la Sección Cuarta ha establecido en relación con el copiado masivo de los datos contenidos en los ordenadores que se encuentren en la sede de la empresa, que es el contexto más habitual en el que se realiza este tipo de intervenciones administrativas. En efecto, estos datos se captan en inspecciones por sorpresa que tienen como objetivo obtener toda la documentación que acredite la comisión de una infracción tributaria, normalmente, por la llevanza de una doble contabilidad. Sin embargo, ya hemos indicado que no nos convencen los motivos esgrimidos por el TS para establecer criterios diferentes en función de donde se localice el dispositivo, particularmente cuando este tenga un carácter móvil. La cuestión es qué habría ocurrido si la Inspección hubiera incautado dicho ordenador personal en el lugar donde el contribuyente desarrolla su actividad económica, pues, de acuerdo con las reglas antedichas, las consecuencias en ese caso serían distintas a las señaladas en la sentencia. En suma, lejos de aclarar la cuestión litigiosa, pensamos que el TS aún ha introducido más confusión a la hora de establecer una solución razonable y definitiva a esta problemática.

Ahora bien, el hecho de que en el caso juzgado la medida cautelar sea injustificada no significa que lo sea toda medida cautelar que tenga por objeto un ordenador personal. A estos efectos, se han de tener en cuenta las condiciones de cada caso para que la conclusión se adecue a las circunstancias concurrentes. Por ello, es esencial la motivación de la adopción de la medida cautelar y, además, se deberán señalar las actuaciones previas que han fracasado para justificar que la incautación del ordenador es la única medida posible. Dicho fracaso podría deberse a la actitud obstructora del procedimiento por parte del contribuyente, normalmente por el incumplimiento por este de los requerimientos de información que se le hayan cursado, todo lo cual debe quedar perfectamente acreditado en el expediente, que, por supuesto, debe estar a disposición de todos los operadores jurídicos que intervengan para su consulta. Por tanto, la medida cautelar puede estar o no justificada en función de las circunstancias existentes, por lo que habrá que hacer una ponderación de los valores que se ponen en juego para determinar si dicha actuación administrativa vulnera los derechos a la intimidad y a la protección de datos personales, que son, con carácter general, los derechos fundamentales afectados por dicha actuación administrativa.

A nuestro juicio, la medida cautelar debió ser anulada en la instancia judicial previa, pero no por los defectos que ha puesto de manifiesto el TS en la solicitud al juez de la autorización de la misma, sino por los múltiples errores procedimentales que se han producido en la tramitación de dicha actuación administrativa. En el presente caso se ha vulnerado claramente el principio de proporcionalidad, que es un principio básico que rige la aplicación del sistema tributario, de acuerdo con el artículo 3.2 de la LGT, y que, por tanto, limita a la Administración, por lo que la actuación administrativa debió anularse por la ausencia de motivación y justificación suficiente a la hora de su adopción.

Referencias bibliográficas

- Bosch Cholbi, J. L. (2014). La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios. *ECJ Leading Cases*, 2 [post n.º 632].
- García Frías, M. A. (2023) Luces y sombras de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el acceso a un ordenador personal durante el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria (STS 3978/2023, de 29 de septiembre). *Taxlandia*. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/luces-y-sobras-de-la-reciente-doctrina-del-tribunal-supremo-sobre-el-acceso-a-un-ordenador-personal-durante-el-desarrollo-de-un-procedimiento-e-inspeccion-tributaria-sts-3978-2023-de-29-de-septiembre-ecli-es-ts-2023-3978>
- Malvárez Pascual, L. A. (2023). Los principios que rigen la aplicación del sistema tributario que se enuncian en el artículo 3.2 de la LGT. En I. Merino Jara (dir.), *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley general tributaria* (pp. 49-89). La Ley.
- Ruiz Hidalgo, C. (2021). Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 190, 105-152.
- Ruiz Hidalgo, C. (2023). Los derechos de los contribuyentes ante las inspecciones tributarias de los dispositivos digitales o en la nube. En L. A. Malvárez Pascual, J. J. Martos García y A. M. Pita Grandal (dirs.), *Los modelos de negocio en la era digital. Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes* (pp. 581-611). Aranzadi.

La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado

Análisis de la [STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022](#)

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Oviedo (España)

pedreira@uniovi.es | <https://orcid.org/0000-0002-7529-3165>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de diciembre de 2023 analiza la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la Universidad de A Coruña en el cuarto trimestre del ejercicio 2012 en sus actividades de investigación. La Audiencia Nacional (Sección Sexta), en su Sentencia de 14 de marzo de 2022, ya había acogido la pretensión de la universidad, pero la Abogacía del Estado recurrió en casación. El TS llega a la conclusión de que no cabe la casación y que no se puede distinguir entre investigación básica y aplicada a los efectos de aplicar una prorata sobre el IVA soportado en este sector de su actividad. En su opinión, «tal actuar de la Administración tributaria desquicia el sistema».

Publicado (en avance *online*): 16-02-2024

1. Supuesto de hecho

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en determinar si, a efectos del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una universidad, dicha actividad de investigación básica debe entenderse, en todo caso, sujeta al IVA o si, por el contrario, cabe distinguir, dentro de la actividad de investigación básica, una parte que no tiene la consideración de actividad empresarial o profesional por no concurrir el ánimo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados de la misma y, consiguientemente, no se encuentra sujeta al impuesto.

Nota: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «El desafío de la buena administración tributaria en un contexto digital» (MCI-21-PID2020-116096RB-I00).

Cómo citar: Pedreira Menéndez, J. (2024). La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado. (Análisis de la STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 168-174. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21371>

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) concluye que no cabe el recurso de casación, por lo que estima correcta la doctrina establecida por la Audiencia Nacional (AN) cuando señala que: «reconocemos el derecho de la Universidad a la deducción del 100 % de las cuotas soportadas en investigación básica».

3. Comentario crítico

La Administración tributaria lleva muchos años intentando impedir la deducción del IVA soportado por las universidades en el desarrollo de sus actividades de investigación y desarrollo (I+D).

En un primer momento consideró que la investigación llevada a cabo en la universidad, sin un resultado concreto o explotable en el corto plazo, al estar financiada con transferencias corrientes de las Administraciones autonómicas a las que están adscritas las universidades públicas o bien mediante subvenciones públicas obtenidas en concurrencia competitiva en los distintos ámbitos territoriales, era una investigación básica que solo busca avanzar en las fronteras del conocimiento, por lo que debería estar ligada a la actividad educativa que realizan estas entidades. Frente a ella estaría la investigación aplicada, que es la orientada al mercado y que suele estar financiada a través de contratos de investigación suscritos con empresas al amparo del artículo 60 de la Ley orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario (LOSU), en cuyo caso la Administración entiende que sí se realiza una actividad económica sujeta al IVA que genera derecho a deducción.

Ahora bien, la distinción entre estas dos categorías de investigación, básica y aplicada, no está contemplada en ninguna norma. No hay separación en la LOSU ni en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE). Por tanto, la Administración parte de una distinción artificial sin fundamento jurídico para su pretensión.

Pues bien, pese a ello, como ya hemos indicado, defendió que la investigación básica estaba ligada a la educación. El hecho de que las universidades tengan encomendadas una serie de funciones, unas educativas y otras investigadoras y de transferencia del conocimiento, hace que estén sometidas a la regla de prorata, ya que tienen dos sectores diferenciados: el educativo y el investigador. En este contexto, la Administración entendía que la investigación básica, al formar parte de la educación, debía estar en esa parte de la prorata, considerando no deducible el IVA soportado vinculado a la misma. Así, por ejemplo, la compra de un libro con cargo a un proyecto de investigación que, tras ser utilizado en el mismo, finaliza en la biblioteca y puede ser consultado por un alumno, implicaba que el IVA de su adquisición no fuera deducible o, cuando menos, se viera afectado por el cálculo de la prorata al ser utilizado indistintamente en una actividad sujeta y otra exenta. Esta interpretación restringía muy severamente el derecho a deducir.

La jurisprudencia se mostró contraria al criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), como puede verse, entre otras, en las Sentencias del TS de 16 de febrero de 2016 (rec. de casación núm. 1615/2014 –NFJ061896–), 8 de marzo de 2016 (rec. de casación núm. 876/2014 –NFJ062297–), 4 de julio de 2016 (rec. de casación núm. 1795/2015) y 22 de noviembre de 2016 (rec. de casación núm. 2896/2015). Otros órganos jurisdiccionales habían llegado a la misma conclusión, como puede verse en las Sentencias de la AN de 20 de mayo de 2009 (rec. núm. 276/2007 –NFJ034299–), 6 de octubre de 2011 (rec. núm. 695/2010 –NFJ044834–), 27 de marzo de 2012 (rec. núm. 440/2010 –NFJ046648–), 18 de febrero de 2016 (rec. núm. 2019/2015), 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 110/2015 –NFJ064428–), 28 de julio de 2020 (rec. núm. 903/2018 –NFJ079045–), 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 1195/2018), 15 de febrero de 2021 (rec. núm. 640/2017 –NFJ081772–), 19 de enero de 2022 (rec. núm. 811/2020), 25 de febrero de 2022 (rec. núm. 501/2019 –NFJ088594–), 1 de marzo de 2022 (recs. núms. 467/2019 y 977/2019) y 14 de marzo de 2022 (rec. núm. 255/2019 –NFJ091672–). En instancias inferiores podemos encontrar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cantabria de 5 y 7 de junio de 2006 (recs. núms. 355/2005 –NFJ024525– y 379/2005 –NFJ061931–), las Sentencias del TSJ del Principado de Asturias de 19 de octubre de 2009 (rec. núm. 1215/2007 –NFJ036659–) y 21 de octubre de 2010 (rec. núm. 1642/2008 –NFJ041777–); la Sentencia del TSJ de Extremadura de 25 de abril de 2012 (rec. núm. 984/2010 –NFJ047684–); la Sentencia del TSJ de La Rioja de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 226/2012 –NFJ053843–) o las Sentencias del TSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 21 de marzo de 2014 (rec. núm. 1654/2010 –NFJ061899–) y 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1070/2011 –NFJ061728–).

No conforme con este resultado, la Administración ha insistido en su intento de limitar la deducibilidad del IVA vinculado a la denominada investigación básica recurriendo en este caso a considerar que se está en presencia de una actividad no sujeta al IVA, algo a nuestro juicio carente de fundamento¹. La Administración considera que la investigación básica se realiza en el ejercicio de una función pública, como es trasladar el conocimiento a la sociedad, por lo que no quedaría sujeta al IVA y no generaría derecho a la deducción de las cuotas soportadas. El hecho de que esta investigación se financie por vía de los presupuestos de la universidad o de subvenciones públicas obtenidas en concurrencia competitiva la hace quedar fuera del ámbito del impuesto, al no ser una actividad empresarial. No genera un ingreso en el mercado de manera directa e inmediata, salvo supuestos excepcionales en los que se llega a patentar algún resultado del proyecto. De nuevo se pretende una división artificial entre investigación básica y aplicada, olvidando que muchas veces se logra la segunda porque previamente ha habido una fase de experimentación y de búsqueda del avance de la ciencia. En este contexto, al entender que la investigación básica está no sujeta, la Administración considera que debe aplicarse el artículo 93.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), limitando el derecho a la deducción del IVA soportado.

Pese al criterio de la Administración, no cabe duda de que la actividad investigadora es una actividad económica, hay una ordenación de medios personales y materiales con la

¹ Sobre esta cuestión puede verse Pedreira Menéndez (2019a, 2019b, 2022).

finalidad de obtener un resultado que puede llegar a ser comercializable, cumpliéndose las condiciones previstas en el artículo 5.dos de la LIVA, por lo que la universidad es un empresario a efectos del IVA. Toda la actividad investigadora, básica y aplicada, está incardinada en el funcionamiento ordinario (empresarial) de la universidad. Limitar la deducción del IVA con un argumento tan simple, como considerar que un gasto solo es empresarial si implica una obtención de ingresos directa e inmediata, va contra la lógica de funcionamiento del impuesto. Una empresa puede incurrir en gastos que no le suponen un ingreso inmediato, por ejemplo, si cuenta con un departamento de I+D, y en ningún momento la Administración se plantea que el IVA soportado no sea deducible.

Ahora bien, la Administración no se atreve a una exclusión absoluta de la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de actividades de investigación básica y, para solucionarlo, pasa a considerar que estas partidas pueden encuadrarse en los gastos generales de la universidad, sobre los que se aplicará la regla de prorata, lo que se admite demostrando que la investigación básica sirve para mejorar el renombre, la proyección científica o académica, la visibilidad o publicidad de la universidad. En el fondo, esto nos lleva a la situación del punto de partida anterior a los pronunciamientos de la jurisprudencia, volviendo a distinguir entre investigación básica y aplicada, para someter a la primera a la regla de prorata calculada en función de los ingresos sujetos (investigación aplicada)/exentos (educación).

Sin embargo, este razonamiento es erróneo y contrario a la jurisprudencia de la Unión Europea, como puede verse en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de septiembre de 2021 (asunto C-21/20 –NFJ083338–), que aborda la deducción del IVA en aquellas operaciones financiadas con transferencias corrientes de una Administración pública, como es el supuesto de las universidades. En ella, se hace una afirmación a nuestro juicio muy relevante al decir:

Lo que justifica la deducción del IVA soportado es la utilización de los bienes y servicios adquiridos para las operaciones imponibles. En otras palabras, el modo de financiación de tales adquisiciones, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción.

Por tanto, si la investigación se configura como una actividad económica que origina derecho a la deducción, no cabe limitar la misma, como pretende la Administración. El hecho de que se financie mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto público es indiferente. No cabe una distinción artificial de las actividades de investigación, como la que se pretende por la Administración, en básica y aplicada.

Precisamente, sobre esta cuestión se pronuncia la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2023 (rec. de casación núm. 4235/2022 –NFJ091670–). Para la Abogacía del Estado:

La controversia surge en relación con el tratamiento que debe darse a efectos de IVA a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica,

puesto que, *mientras la Universidad considera que dichas cuotas son deducibles al 100 por 100, el TEAC confirma el criterio de la Inspección que mantiene que gran parte de la investigación básica (en concreto 70 proyectos de 73, como se detalla minuciosamente en nuestra contestación a la demanda, tomando como referencia el acuerdo de liquidación y el acta incoada)* es una actividad no sujeta al impuesto lo que determina la imposibilidad de deducir las cuotas de IVA.

La parte recurrente viene a considerar que para que el IVA soportado en la actividad de investigación básica otorgue derecho a la deducción es necesario acreditar que la misma posee carácter empresarial, esto es, que solo se encuentra sujeta la actividad de investigación básica dirigida a proyectos de investigación con el propósito de su explotación empresarial, por lo que las operaciones no sujetas no determinan el derecho a la deducción. Sujeción que no ha sido acreditada (art. 105 de la Ley general tributaria) por la universidad interesada, considerando que a la misma le corresponde acreditar que los proyectos de actividad básica poseen sustrato empresarial.

La tesis, pues, de la recurrente se concreta en considerar que:

Quando en la actividad de investigación básica realizada por un sujeto no concurre el ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos de la misma (que es lo que aquí ocurre con la prácticamente la totalidad de los proyectos de investigación básica examinados), no pueda calificarse de actividad empresarial a los efectos del IVA, en la medida en que en el desarrollo de la misma no se realizan operaciones a título oneroso ni se efectúan operaciones que puedan estar relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por ella. Además, en el caso de las universidades públicas debe considerarse que, podemos encontrarnos ante una actividad en la que una Administración pública, en el ejercicio de una función pública, lleva a cabo actividades que le son dadas y que se ubican al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto.

La AEAT entendió que los gastos vinculados con la investigación básica no se integran en ninguno de los dos sectores diferenciados (educación/investigación) y son gastos comunes de la universidad, a los que debe aplicarse la regla de prorata general.

La universidad, sin embargo, considera que todas las cuotas del IVA soportadas en la actividad investigadora son deducibles, con independencia de estar ante investigación básica o aplicada; ambas se encuadran dentro del mismo sector diferenciado «investigación».

Pues bien, el TS concluye que:

Estamos ante el sistema de sectores diferenciados, en donde se distingue una actividad, la enseñanza, sujeta y exenta; *una actividad, la investigadora (sin apellidos)*, sujeta y no exenta; y respecto de las adquisiciones comunes a ambas actividades se aplica la regla de la prorata.

Para continuar argumentando que:

La postura de la Administración Tributaria ha evolucionado en el sentido de que ya no pretende vincular automáticamente la investigación básica a la actividad de enseñanza, problema planteado y resuelto en las sentencias de este Tribunal Supremo de 2016, sino considerar que esta investigación, de no probarse que es susceptible de explotación económica, es una actividad no sujeta al IVA.

Todo ello le lleva a afirmar:

Con esta postura lo que hace la Administración es desentenderse del régimen legalmente diseñado para la Universidad en relación con el IVA, puesto que, ya se ha visto, el régimen diseñado es el de sectores diferenciados, distinguiendo, tributariamente como ha quedado patente, el de enseñanza, sujeto y exento, y *el de investigación (sin apellido y, por tanto, tributariamente sin distinción), sujeto y no exento*; la Administración separa dentro del sector de investigación, el de investigación en los vistos de básica y aplicada, siguiendo la calificación universitaria; la básica es puesta en cuestión, al menos parcialmente, en tanto de determinadas operaciones no estén sujetas –conforme a la lógica del impuesto–, convirtiendo a la investigación básica en no sujeta, y aplicar la regla de la prorrata general respecto tanto de la enseñanza como de la investigación, esto es como gastos comunes, sin concentrarlo en el sector de la investigación, como parece que exige el sistema diseñado se sectores diferenciados.

Y concluye con rotundidad:

Tal actuar de la Administración tributaria desquicia el sistema. Si considera que la investigación básica, parcialmente respecto de determinadas operaciones, está no sujeta, y a esta conclusión llega aplicando la lógica del impuesto, la misma lógica del impuesto debería de llevarle a considerar que estando no sujeta, debe aplicar razonable y proporcionalmente la deducibilidad en el sector de la investigación. Lo que no hace, extendiéndola a ambos sectores, como si la investigación básica no sujeta estuviera conformada con adquisición de bienes y servicios comunes, destinadas indistintamente para ambos tipos de actividades y debiendo reflejarse proporcionalmente a cada uno de los tipos de actividad, art. 173 de la Directiva; esto es, situándonos en el escenario que ya fue resuelto por la jurisprudencia.

Lo propio es aplicar el sistema legalmente previsto para la Universidad de sectores diferenciados, uno el de enseñanza, sujeto y exento, otro el de investigación, sujeto y no exento, con derecho a la deducción del 100 %, excepto en las adquisiciones comunes para ambos sectores que debe aplicar la regla de la prorrata, como así se interpretó jurisprudencialmente, conforme a lo previsto en el art. 104, que prevé, en todo caso, la realización de actividades sujetas que no generan el derecho a deducir y actividades sujetas que generan el derecho a deducir.

La actuación de la Administración Tributaria, conjugando de aquí y de allá la posible deducibilidad del IVA por la Universidad, supone desconocer la jurisprudencia del TJUE y nuestra propia legislación. Lo que ha hecho la Administración Tributaria, sin más, es sobre la actividad de investigación básica, no sujeta parcialmente –de ser posible–, aplicar, fuera de la lógica del sistema de sectores diferenciados la regla de la prorata, art. 104, como si esta y en todo caso fuera, respecto de los gastos realizados, común a ambos sectores.

Queremos finalizar señalando que hay otra sentencia del mismo día (rec. de casación núm. 4384/2022 –NFJ091670–) que analiza idéntica situación en relación con la Universidad Carlos III de Madrid (su texto es más claro que la aquí comentada a la hora de desbrozar el problema), donde también se desestima el recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado y se concluye como doctrina:

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, aún cuando los proyectos de investigación básica de forma inmediata y directa no conlleve contraprestación, pues han de entenderse que son necesarios para sus operaciones gravadas, en tanto supone un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

Por tanto, reitera que la división entre investigación básica y aplicada a efectos del IVA es totalmente artificial. En definitiva, para el Alto Tribunal no hay más que un sector diferenciado de investigación, donde son deducibles el 100 % de los gastos soportados y su IVA correspondiente.

Referencias bibliográficas

Pedreira Menéndez, J. (2019a). El I+D+i desarrollado a través de universidades, organismos públicos de investigación y entidades no lucrativas: investigación básica o aplicada y la problemática deducibilidad del IVA. *Quincena Fiscal*, 15-16, 15-40.

Pedreira Menéndez, J. (2019b). El IVA en la labor investigadora de las universidades

públicas. (Análisis de la RTEAC de 25 de septiembre de 2018, RG 5879/2014). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 143-150.

Pedreira Menéndez, J. (2022). La deducibilidad del IVA en la investigación universitaria. *Nueva Fiscalidad*, 7, 79-96.

Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella

Análisis de la [Consulta de la DGT V2588/2023, de 27 de septiembre](#)

Carmen Banacloche Palao

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

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

Extracto

La Consulta de la Dirección General de Tributos V2588/2023, de 27 de septiembre, relativa a la exención por transmisión de vivienda habitual por un mayor de 65 años, modifica su criterio sobre la interpretación del concepto «vivienda habitual» para las personas divorciadas que se ven obligadas por decisión judicial a abandonar el domicilio habitual, a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo 553/2023, de 5 de mayo, estableciendo la siguiente doctrina:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 41.bis 3 del Reglamento del IRPF, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma, constituya su vivienda habitual en ese momento, o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Publicado: 05-03-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). Interpretación de transmisión de vivienda habitual por divorciados que no viven en ella. (Análisis de la Consulta de la DGT V2588/2023, de 27 de septiembre). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 175-184. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21337>

1. Supuesto de hecho

En 1985, el consultante y su cónyuge, casados en régimen de gananciales, habían adquirido la que fue su vivienda habitual hasta 2014, año en el que se divorciaron. En virtud de la sentencia judicial de divorcio se atribuyó el uso de la vivienda a la excónyuge del consultante y a sus hijos, por lo que aquel tuvo que trasladarse a una vivienda de alquiler. En 2023 se plantean la venta de la vivienda familiar, siendo así que el consultante, mayor de 65 años, cuestiona la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 33.4 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), prevista para la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años.

2. Doctrina de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos (DGT) modifica el criterio interpretativo que mantenía respecto a la consideración del concepto de vivienda habitual a efectos de las exenciones previstas en los artículos 33.4 b) (exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años) y 38 (exención por reinversión en nueva vivienda habitual) de la LIRPF en supuestos de divorcio. Dicho cambio obedece a la necesidad de adaptarse al nuevo criterio jurisprudencial operado a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2.^a), 553/2023, de 5 de mayo (rec. núm. 7851/2021 –NFJ089653–).

Hasta entonces, la DGT establecía que la vivienda dejaba de tener la consideración de vivienda habitual para el contribuyente en el momento en que abandonaba la misma como consecuencia de su divorcio, pues la noción tributaria de vivienda habitual, contenida en el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF (RIRPF), exige la permanencia (residencia en la misma durante un plazo continuado de, al menos tres años), condiciones de inicio (que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras) y, por último, un requisito de ocupación actual al tiempo de la transmisión, contenido en el apartado 3:

A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la Ley del impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Se trata de una norma íntimamente relacionada con la regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual, desarrollada en el artículo 41 del RIRPF, el cual permite efectuar la reinversión, o bien hasta dos años después de la fecha de transmisión de la vivienda

habitual (apdo. 3, primer párrafo, del art. 41 del RIRPF), o bien en los dos años anteriores a dicha fecha (apdo. 3, *in fine*, del art. 41 del RIRPF).

En resumen, para que un domicilio tenga la consideración fiscal de vivienda habitual, era preciso que el contribuyente viviera en ella de manera efectiva y permanente durante un periodo de tres años. No obstante, seguiría teniendo esa calificación a efectos de la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF y de la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años (art. 33.4 b) de la LIRPF) si la citada transmisión se produjera dentro de los dos años siguientes al abandono de la residencia.

Así las cosas, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 15 de septiembre de 2021 (rec. núm. 1430/2020 –NFJ086656–) estimó parcialmente el recurso interpuesto por el contribuyente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 30 de julio de 2020, la cual había desestimado la reclamación presentada por el concepto IRPF, ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.

El tribunal valenciano tuvo en cuenta las alegaciones respecto a considerar que la vivienda transmitida tenía el carácter de habitual para el contribuyente divorciado pese a no residir en ella, sobre la base de dos argumentos:

- 1) La propia dicción literal del artículo 41 bis del RIRPF, que establece que:

Se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo [...].

La sentencia judicial de divorcio que conmina al contribuyente a abandonar el domicilio familiar, donde permanecen su exesposa y sus hijos, debe interpretarse como «circunstancia que necesariamente impide la ocupación de la vivienda».

- 2) La interpretación analógica del derogado artículo 55 del RIRPF, redactado en relación con la deducción por inversión en vivienda habitual (desaparecida desde 2013), que permitía al cónyuge separado judicialmente seguir beneficiándose de la citada deducción siempre que la que fue su residencia habitual lo siguiera siendo para el otro progenitor y los hijos comunes.

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana argumentando que este había efectuado una interpretación extensiva de las condiciones para la deducción por inversión en vivienda habitual, aplicándolas también al caso de reinversión de la ganancia patrimonial por la enajenación de aquella vivienda habitual que se siguió habitando en tal concepto por el otro cónyuge y los hijos

comunes, pero que dejó de ser vivienda habitual para el recurrente doce años antes de la enajenación. Se trata, a juicio de la Abogacía del Estado, de la aplicación analógica de un beneficio fiscal distinto, como es el de la deducción por vivienda:

Pues, en efecto, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan por tal causa la vivienda habitual, aun así, podían deducirse en IRPF por la inversión realizada en tal concepto cuando siguen abonando cantidades por la adquisición de aquella vivienda habitual, que sigue siendo donde residen en tal concepto el otro cónyuge e hijos comunes.

El juicio de la Sala 2.^a del TS es contrario al parecer del abogado del Estado, por lo que declara no haber lugar al recurso de casación por él interpuesto, estableciendo el siguiente criterio interpretativo:

En las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 42 del RIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.

Las razones jurídicas que avalan la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de mayo de 2023 y que, como no puede ser de otra manera, hace suyas la DGT, son:

- 1) La argumentación del tribunal de instancia basada en el artículo 55.1.2.^a del RIRPF es desacertada, pues, efectivamente, se trata de un beneficio fiscal diferente y, si bien el examen de ambas medidas (deducción por inversión en vivienda habitual y exención de ganancias patrimoniales por reinversión en nueva vivienda habitual) puede ofrecer «elementos orientadores para la interpretación de la voluntad del legislador», no cabe aplicar a una los requisitos previstos para la otra, en lo que sería una aplicación analógica de beneficios fiscales proscrita por el artículo 14 de la Ley general tributaria (LGT).
- 2) Sin embargo, existe una unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas a ella, de forma que no se puede interpretar de forma aislada el apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, como pretende la Abogacía del Estado, sino que ha de hacerse en relación con los apartados 1 y 2 de la misma norma. Es decir, a efectos de la exención por reinversión, el concepto de vivienda habitual no solo debe comprender los supuestos de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también «aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y

nulidad». De ahí, indica el TS, la referencia expresa del apartado 3 del artículo 41 bis a las situaciones de transmisión en que, sin ser la vivienda habitual efectiva, «hubiera tenido tal consideración».

- 3) Los criterios interpretativos gramatical y sistemático se refuerzan con el sentido teleológico de la exención (art. 12.1 de la LGT en relación con el art. 3.1. del Código Civil). El principio de igualdad ante la ley (art. 14 de Constitución española –CE–) y en el sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 de la CE) adquiere plena efectividad cuando se interpreta que debe tener el mismo tratamiento tributario el excónyuge que permanece en la vivienda habitual (en su caso, junto a los hijos comunes) y el excónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de separación, nulidad o divorcio. Esta asimilación se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual (apdos. 1 y 2 del art. 41 bis del RIRPF) y debe hacerse «por remisión al conjunto, y por tanto a aquellos apartados, en cuanto al requisito de ocupación actual al tiempo de la enajenación» (apdo. 3 del art. 41. bis del RIRPF).

3. Comentario crítico

De nuevo¹ nos encontramos ante una acertada interpretación finalista del TS sobre un beneficio fiscal, en este caso, el contenido en el artículo 41 bis del RIRPF. A tenor de la misma, se pueden beneficiar tanto de la exención por reinversión en vivienda habitual (art. 38 de la LIRPF) como de la exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años (art. 33.4 b) de la LIRPF) aquellos contribuyentes divorciados, separados legalmente o cuyo matrimonio fuera anulado que no vivan habitualmente en la residencia familiar, por haberla tenido que abandonar como consecuencia de la correspondiente decisión judicial, siempre que la misma siga teniendo la consideración de vivienda habitual para el otro excónyuge en el momento de transmitirse (o dentro de los dos años anteriores a la transmisión).

Como indica el Alto Tribunal, no hay ninguna razón que justifique, desde el punto de vista de la finalidad de la norma, un tratamiento fiscal diferente para el excónyuge que permanece en la vivienda respecto al que se ve obligado a abandonarla por razón de la disolución del matrimonio a la hora de fijar la tributación de la transmisión de la vivienda familiar.

Se trata de una situación en la que, por razones de equidad e igualdad ante la ley (específicamente, como precisa la sentencia del TS, igualdad ante el sostenimiento de las cargas públicas en la vertiente expresada en el artículo 31.1 de la CE), la jurisprudencia opta por una interpretación sistemática de un precepto en su conjunto: el apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, en relación con los apartados 1 y 2 del mismo texto reglamentario. Como consecuencia,

¹ Véase Banacloche Palao (2023).

se asimila la ocupación efectiva de la vivienda habitual a otras circunstancias especiales en las que, sin cumplirse estrictamente dicho requisito, el legislador entiende que debe aplicarse el beneficio fiscal correspondiente. Por tanto, cumpliendo uno de los excónyuges el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión, la exención se extiende al excónyuge que, como consecuencia del divorcio, ya no vive en el domicilio familiar². Esta nueva interpretación jurisprudencial permite a los contribuyentes afectados solicitar la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos del IRPF.

No es la primera vez que vemos una ampliación de ventajas fiscales a miembros de la unidad familiar (en este caso concreto, cierto es que el vínculo matrimonial ya ha desaparecido) por el hecho de que uno solo de los integrantes del grupo familiar cumpla el requisito legalmente establecido. Así ocurre, por ejemplo, respecto a la exención de las participaciones en empresas familiares, a efectos del impuesto sobre el patrimonio (IP- y ahora también, con relación al impuesto sobre grandes fortunas), en cuanto al requisito de funciones de dirección y remuneración por las mismas. El artículo 4 («Bienes y derechos exentos») de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), establece en su apartado 8.2 c), que, a fin de poder disfrutar de la exención y entre otras condiciones fijadas por la ley, el sujeto pasivo tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad y percibir por ello una remuneración que represente más del 50 % de sus rendimientos de actividades económicas sumado a los rendimientos del trabajo. Ahora bien, el precepto matiza que, en casos de participación conjunta con otros miembros del grupo familiar (especificados en la letra b) del mismo apartado: cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya sea por consanguinidad, afinidad o adopción), «las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención».

² Se trata de una antigua reivindicación que dio lugar a una queja ante el Defensor del Pueblo (que, por entonces –2012-2017–, era Soledad Becerril Bustamante). En la misma se hacía referencia a los problemas a los que se enfrentaban los contribuyentes divorciados o separados cuando transmitían la vivienda habitual en la que residían hasta el divorcio o separación, pretendiendo beneficiarse de la exención por reinversión. Ya entonces la citada institución manifestaba que:

Los procesos de separación o divorcio no son pacíficos y, en ocasiones el cónyuge que sigue residiendo en la vivienda, con o sin hijos comunes, se niega a su venta o bien dilata en el tiempo la liquidación de la sociedad de gananciales, superando el plazo de dos años que prevé la normativa. Por otro lado, en algunos casos los Tribunales de Justicia atribuyen el uso y disfrute del domicilio familiar a uno de los cónyuges y a sus hijos lo que impide que se pueda proceder a la venta de la vivienda.

Ante esta circunstancia, bastante habitual por otro lado, el Defensor del Pueblo proponía como recomendación modificar la normativa reguladora del IRPF de modo:

que el cómputo de dos años previsto para la reinversión comience cuando se produzca la transmisión del inmueble y no cuando uno de los cónyuges deja de residir en la vivienda. De esta forma, el miembro del matrimonio que ha tenido que abandonar el inmueble dispondrá, al igual que el resto de los contribuyentes, de un plazo de dos años para reinvertir la ganancia obtenida en la adquisición de una nueva vivienda habitual (<https://www.defensordelpueblo.es>).

Precisamente, esta norma ha sido objeto recientemente de aclaración por parte de la DGT que, en su Consulta V2390/2023, de 5 de septiembre (NFC087396), ha matizado el alcance de la exención. La cuestión fue planteada por una contribuyente (titular del 11,5 % de las acciones de una sociedad anónima familiar), cuyo esposo cumplía el requisito de funciones de dirección y remuneraciones, si bien la participación social de este último en la empresa era del 3,5 %. Según la LIP, para gozar de la exención de las acciones en dicho impuesto, el contribuyente ha de tener una participación individual del 5 % o conjunta con el grupo familiar (ya descrito) del 20 % (art. 4.8.2 b) de la LIP).

Pues bien, ante el caso planteado, la DGT ha resuelto que no procede la exención, ya que la extensión del beneficio fiscal al contribuyente solo se produce si el miembro del grupo familiar que cumple el requisito de funciones de dirección remuneradas tiene una participación social que, sumada a la del propio contribuyente, alcanza el 20 %. Dicho en otras palabras, la extensión del beneficio solo es posible en casos en los que se verifique el cumplimiento de la condición de participación conjunta de un grupo familiar. En el supuesto concreto que da lugar a la respuesta de la DGT, la participación del grupo era del 15 % (11,5 % de participación individual del contribuyente más 3,5 % de participación de su cónyuge), por lo que la DGT interpreta que no procede la aplicación de la exención:

En relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, esto es, el previsto en la letra c) relativo al ejercicio de funciones directivas, en el presente caso no se cumpliría, pues el sujeto pasivo, en este caso la consultante, no ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, sin que sea relevante que dicho requisito lo cumpla su cónyuge, ya que no se dan los requisitos para la aplicación de la exención por participación conjunta del grupo de parentesco, al no alcanzar dicho grupo el 20 por ciento de participación conjunta en la entidad.

Volviendo al tema que nos ocupa (cómo afecta un divorcio a determinados aspectos del IRPF), sin pretender hacer un estudio exhaustivo sobre el particular, sí queremos aprovechar este comentario para hacer un par de precisiones.

Por una parte, la posibilidad de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en casos de disolución de condominio por divorcio. El caso concreto, resuelto por la Consulta de la DGT V3079/2023, de 24 de noviembre (NFC087970), planteaba el supuesto de una contribuyente, casada en régimen de separación de bienes, cotitular al 50 % con su marido de su vivienda habitual. Con motivo del procedimiento de divorcio, se extinguió el condominio sobre la vivienda, que fue totalmente adjudicada al esposo, el cual compensó en metálico a la consultante por su porcentaje de participación. La pregunta versaba sobre si la esposa podría beneficiarse de la exención por reinversión si destinaba el importe recibido a la adquisición de una nueva vivienda habitual.

La cuestión es enjundiosa, ya que en una disolución de condominio no existe propiamente una transmisión de los bienes, que es el requisito *sine qua non* previsto en el artículo 38 de la LIRPF para que entre en juego la exención por reinversión. Efectivamente, el artículo 33.2 de la LIRPF considera que no existe alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, entre otros supuestos, en el de «división de la cosa común». En estos casos, la jurisprudencia ha sentenciado³ que se trata de una «especificación de derechos», por lo que no existe tributación ni por plusvalía municipal (impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana) ni por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (sí la hay por el impuesto sobre actos jurídicos documentados).

En el IRPF, la disolución de una comunidad de bienes no genera ganancia patrimonial gravable siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad (por ejemplo, si un matrimonio fuera titular de dos inmuebles de valor equivalente y se asignara uno a cada cónyuge como consecuencia de la división de la comunidad). En el caso planteado en la consulta, la contribuyente sí experimentaba una alteración en la composición de su patrimonio, al adjudicarse el inmueble en exclusiva al otro cónyuge, con una compensación en metálico para ella. El importe de la ganancia o pérdida patrimonial se ha de calcular según lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.

El órgano consultivo de Hacienda interpreta que sí resulta aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual y, por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos por el artículo 41 del RIRPF para la reinversión (en particular, que la vivienda transmitida haya tenido la consideración de habitual para cualquiera de los excónyuges en el momento de la transmisión o en los dos años anteriores a dicha fecha), la consultante podría aplicar el beneficio fiscal referido.

Por otra parte, y pese a que ya se ha escrito mucho sobre ello, no queremos dejar de explicar, por su importancia, el cambio de criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 8646/2022 –NFJ089835–), donde se analiza de forma pormenorizada el régimen aplicable a la pensión por alimentos satisfecha a los hijos en caso de guarda y custodia compartida.

La cuestión controvertida es la compatibilidad o no de dos medidas favorables al contribuyente divorciado que pasa pensión por alimentos a sus hijos: el mínimo por descendientes (art. 58 de la LIRPF) y la aplicación por separado de la tarifa a la pensión por alimentos y al resto de la base liquidable (arts. 64 y 75 de la LIRPF).

El problema se plantea en relación con supuestos de guarda y custodia compartida, los cuales, por otra parte, se van generalizando como fórmula habitual de reparto en los convenios reguladores de divorcio. Para entender los términos de la cuestión, hay que partir de varias premisas:

³ Por todas, véase la Sentencia del TS 963/2022, de 12 de julio (rec. núm. 6557/2020 –NFJ087015–).

- 1) Cuando la guarda y custodia sea compartida entre ambos progenitores, el mínimo por descendientes se prorrateará entre ellos, con independencia de aquel con el que convivan en el momento del devengo del impuesto (en general, el 31 de diciembre), de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de la LIRPF en relación con el artículo 61, regla 1.ª, del mismo texto legal.
- 2) A partir de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modificó, entre otros, el artículo 58 de la LIRPF, se asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia (económica) respecto de este último. Es decir, se hace equivaler la convivencia con el pago de la pensión de alimentos a los hijos. No obstante, la ley señala expresamente una salvedad: «salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley».
- 3) Los preceptos que regulan la aplicación por separado de la tarifa general y autonómica, por una parte, a una base liquidable formada por las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos y, por otra, al resto de la base liquidable (esto es, los arts. 64 y 75 de la LIRPF), especifican que dicha medida es de aplicación a aquellos contribuyentes «que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho por estos últimos a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley».

Todas estas normas nos han de llevar a la conclusión de que ambas medidas tributarias (mínimo por descendientes y aplicación por separado de las escalas a la pensión por alimentos a los hijos) son incompatibles. Y no solo son incompatibles, sino que, en función de las circunstancias que concurren, una medida tiene prevalencia sobre la otra.

Siendo esta la interpretación actual, un contribuyente divorciado, con guarda y custodia de sus hijos compartida con su excónyuge, y que les pasaba pensión alimenticia aplicó en su autoliquidación del IRPF, ejercicio 2020, los dos beneficios fiscales a los que hemos hecho referencia de forma prorrateada: el mínimo exento por descendientes a cargo en proporción al periodo en el que convivió con sus hijos (50 % del año), y las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial, durante el periodo de no convivencia (restante 50 % del año). Y el TEAR de Andalucía (Málaga) le dio la razón en Resolución de 23 de septiembre de 2022 (bien es cierto que lo hizo apoyándose en una Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014 anterior a la normativa actual, la cual ha sido modificada por la citada Ley 26/2014, de 27 de noviembre).

Frente a dicha resolución del TEAR, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpuso ante el TEAC recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por entender que ambos beneficios fiscales resultaban incompatibles: si hubiera convivencia (en casos de guarda y custodia compartida), los contribuyentes obligatoriamente tienen que aplicar (prorrateado entre ellos) el mínimo por descendientes, pero no pueden aplicar la especialidad prevista en los artículos 64 y 75 de la LIRPF para las anualidades por alimentos. Por el contrario, si el contribuyente no convive con los hijos, pero les pasa una pensión (es decir, hay dependencia),

podrá optar (desde el cambio legislativo producido en 2015) o por la aplicación del mínimo por descendientes o por la especialidad establecida para la pensión por alimentos a los hijos. Lo que no cabe en ningún caso, a juicio de la AEAT, es prorratear ambas medidas en un mismo período impositivo.

La citada Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 no comparte el criterio del TEAR (en cuanto que se apoya en una normativa modificada), pero tampoco admite la posibilidad de opción que sugiere la AEAT. La interpretación del TEAC distingue tres situaciones diferentes en cada una de las cuales solo cabe aplicar un determinado beneficio fiscal, por imperativo legal:

- 1) Cuando hay guarda y custodia de los hijos compartida: los progenitores tienen derecho a aplicar de forma prorrateada por partes iguales el mínimo por descendientes (art. 58 en relación con el art. 61, regla 1.ª, de la LIRPF), no siendo posible la aplicación del régimen previsto para las anualidades por alimentos por el progenitor que, en su caso, las satisfaga. Así se deduce del tenor literal de los artículos 64 y 75 de la LIRPF, los cuales reconocen el derecho a la atenuación de las escalas de gravamen general y autonómica a los contribuyentes que paguen alimentos a sus hijos por decisión judicial siempre que no tengan derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes.
- 2) Cuando la guarda y custodia la tiene en exclusiva un progenitor, el progenitor que no la tiene asignada y que satisface una pensión por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicará las medidas tributarias previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF, esto es, aplicación por separado de las escalas general y autonómica a la pensión por alimentos y al resto de la base liquidable, pero no puede beneficiarse del mínimo por descendientes.
- 3) Por último, el TEAC analiza la situación de aquellos contribuyentes que ni tienen la guarda y custodia de sus hijos ni tienen obligación judicial de satisfacer anualidades por alimentos, pero, no obstante, contribuyen al mantenimiento económico de aquellos. En estos casos, el contribuyente tiene derecho a la aplicación (prorrateada con el otro progenitor) del mínimo por descendientes por asimilación entre la dependencia y la convivencia, de conformidad con la nueva redacción del artículo 58 de la LIRPF.

Referencia bibliográfica

Banacloche Palao, C. (2023). Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho. (Aná-

lisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 185-194. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18577>



La comunicación empresarial económico-financiera en tiempos de crisis: COVID-19

Gema Corrochano González

Controller financiero (España)

gema.corrochano@gmail.com | <https://orcid.org/0009-0004-4190-6703>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedia, don Oriol Amat Salas, don Xavier Llopart Pérez, doña Rosa Puigvert Colomer y doña Rosalía Soler Villa.

Extracto

Este trabajo intenta abordar cómo las empresas suministran información económico-financiera en épocas de crisis. Concretamente, se centra en analizar cómo y mediante qué medios las organizaciones facilitaron información durante la crisis sanitaria de la COVID-19 y el estado de alarma decretado en marzo de 2020 en España.

Se ha realizado una recolecta de datos a través de técnicas de investigación cuantitativas y cualitativas. El objetivo central de la investigación es analizar la calidad y el tipo de la información reportada, el impacto de esta y los medios utilizados. También se ha valorado si las empresas contaban previamente con procedimientos de actuación necesarios para abordar una comunicación eficaz en este tipo de coyunturas atípicas y excepcionales.

La motivación del estudio es demostrar la importancia de contar, de forma anticipada, dentro de las organizaciones con un plan de comunicación eficaz, fluido y constante con el objetivo de dar una respuesta óptima y organizada durante una época de crisis, así como evaluar el impacto de no contar con dichos mecanismos.

Palabras clave: empresas; comunicación en crisis; COVID-19; económico-financiera; gestión.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Revisado: 20-02-2024 / Publicado: 05-03-2024

Cómo citar: Corrochano González, G. (2024). La comunicación empresarial económico-financiera en tiempos de crisis: COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 185-232. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19003>



Economic and financial business communication in time of crisis: COVID-19

Gema Corrochano González

This work has been selected for publication by: Mr. Emilio Álvarez Pérez-Bedia, Mr. Oriol Amat Salas, Mr. Xavier Llopart Pérez, Mrs. Rosa Puigvert Colomer and Mrs. Rosalía Soler Villa.

Abstract

Current report attempts to address how companies provide economic-financial information in times of crisis. Specifically, it focuses on analyzing how and by what means organizations provided information in health crisis of COVID-19 during the state of alarm decreed on March 2020 in Spain.

Data collection has been carried out through quantitative and qualitative research techniques. Principal objective of the research of this report is to analyze quality and type of information reported, its impact and the means used. It has also been assessed if companies previously had necessary action procedures to address effective communication in this type of atypical and exceptional situation.

The reason for choosing of this report is to demonstrate the importance to have, in companies, in advance, with an effective, fluently and constant plan of communication with the objective to given an optimal and organized reply during crisis time just like to evaluated impact of not having it.

Keywords: companies; crisis communication; COVID-19; economic-financial; management.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Reviewed: 20-02-2024 / Published: 05-03-2024

Citation: Corrochano González, G. (2024). La comunicación empresarial económico-financiera en tiempos de crisis: COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 185-232. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19003>

Sumario

- 1. Introducción
 - 1.1. Objeto y objetivos de la investigación
 - 1.2. Metodología
- 2. La comunicación económico-financiera en las empresas
 - 2.1. Revisión previa de la evolución histórica de la comunicación económico-financiera en las empresas españolas
 - 2.2. Emisores y receptores de la comunicación económico-financiera
 - 2.3. Importancia, revisión de contenidos y requisitos de utilidad
 - 2.4. Transparencia y adaptabilidad al público objetivo
 - 2.5. Propuestas de modelos de comunicación económico-financiera en empresas españolas: contenido y herramientas
- 3. La comunicación empresarial en época de crisis
 - 3.1. Concepto de crisis empresarial
 - 3.2. Comunicación económico-financiera en épocas de crisis: medios y contenidos
 - 3.3. Comités de crisis
- 4. Caso concreto: crisis de la COVID-19
 - 4.1. Introducción: contexto general de la crisis y las empresas
 - 4.2. Comunicación empresarial durante la crisis de la COVID-19 en España
 - 4.3. La comunicación económico-financiera de las empresas durante la crisis a nivel interno
- 5. Comunicación económico-financiera en las empresas tres años después del inicio de la crisis del coronavirus
- 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

Nada viaja más rápido que la luz, excepto las malas noticias.

Douglas Adams

Esta frase de Douglas Adams nos invita a reflexionar sobre la importancia de controlar siempre la información que se traslada a la parte que nos está escuchando. Aplicado al mundo empresarial, nos incita a valorar y evaluar la información que se comunica por las compañías tanto en el ámbito externo como en el interno.

Cada una de las crisis que han acontecido en el último siglo, independientemente de la naturaleza de su nacimiento, ha tenido un impacto más que evidente dentro de nuestro tejido empresarial.

Las repercusiones del atentado terrorista del 11 de septiembre de 2001 en Nueva York fueron más allá de las relaciones diplomáticas, políticas y bélicas de Estados Unidos con el resto de los países del mundo. En España, el atentado del 11 de marzo de 2004 en Madrid golpeó a nuestro país y a nuestra capital de forma aterradora y provocó un giro radical en cuanto a la elección política de nuestros ciudadanos en cuestión de solo cuatro días. El 15 de septiembre de 2008, el gigante bancario Lehman Brothers se declaró en quiebra, lo que dio lugar al colapso financiero que inició una gran recesión mundial que ya germinaba a causa de la burbuja inmobiliaria en años anteriores.

Podemos traer a la memoria muchos otros sucesos que, en su momento, fueron impactantes y generaron incertidumbre y angustia en la población. En cada una de estas crisis, todas las empresas, tanto pymes como grandes corporaciones, de una u otra manera, en

mayor o menor medida, se han visto afectadas en cuanto a su equilibrio natural dentro de esta economía globalizada.

La enfermedad de la COVID-19, detectada por primera vez en la ciudad de Wuhan (China) en diciembre de 2019, propició una crisis sanitaria mundial en cuestión de semanas para la que ningún país estaba preparado. La crisis sanitaria, incluso, retó al sistema de globalización con el cierre de la mayoría de las fronteras y obligó a todas las empresas, de forma precipitada, a formular nuevos modelos de negocio.

Las actividades empresariales no consideradas esenciales se vieron obligadas, de forma fugaz, a adaptar su forma de trabajo a una sociedad confinada en sus hogares a través del teletrabajo. El teletrabajo, el gran reto pendiente para el empresario que, hasta ese momento, se mostraba susceptible de implantar este modelo en su organización y que necesita, obligatoriamente, de una fluidez constante de comunicación entre empresa y empleado. Las que no podían continuar por la propia naturaleza de su actividad quedaron obligadas a una situación mucho más compleja y desagradable, el cierre de sus negocios con trabajadores encaminados a un ERTE o, en el peor de los casos, siendo despedidos. Y todos ellos solicitando, de forma paralela, información a sus empresas acerca de si, en algún momento, podrían volver a sus trabajos.

Todos los Gobiernos tuvieron que tomar decisiones en cuestión de horas, generar leyes y plantear soluciones de carácter laboral, económico y social a ritmos vertiginosos. Además, se desconocía por completo su impacto real por la complejidad de no poder determinar el tiempo que duraría la pandemia.

Frente a estas crisis, ¿contaban las empresas con planes de comunicación adaptados para estas situaciones atípicas? ¿Aumentaron, redujeron o suprimieron la información durante la crisis o siguieron comunicando de la misma forma que antes? ¿Estaban las empresas informando correctamente a sus empleados sobre la situación real de su organización durante la crisis de la COVID-19? ¿Se encontraban los empleados informados con datos evidentes y contrastados del impacto de la crisis en su empresa en particular? ¿Sentían la necesidad de ser informados en ese momento más que en ningún otro? Respecto al resto de los *stakeholders*, ¿cómo les comunicó la empresa acerca del impacto de la crisis en sus cuentas? ¿Y de sus proyecciones económico-financieras a corto y medio plazo?

Al igual que una empresa realiza estudios de viabilidad sobre la política de ventas, de aprovisionamientos, recursos humanos o sobre los sistemas de financiación sobre escenarios adversos, las compañías deberían contar con un sistema de comunicación empresarial que dé respuesta a determinadas cuestiones de índole económica, financiera o laboral en tiempos de crisis.

En la era de la burbuja informativa a través de múltiples canales al alcance de toda la población, la crisis de la COVID-19 vino a reiterar, más que nunca, la necesidad de comunicar

por parte de las empresas cumpliendo siempre con los criterios de eficiencia y eficacia, es decir, de la mejor manera en el menor tiempo posible.

En ese momento inédito que se vivió, las empresas se enfrentaron a muchos retos empresariales, entre ellos, y no carente de importancia, la mejora de la comunicación interna y la adaptación de esta a escenarios completamente desconocidos. En este entorno, debían dar a sus empleados respuestas ágiles, coherentes y consistentes, pero procurando, en todo momento, ser transparentes a la par que mantener la calma y la prudencia.

Tanto pymes como grandes empresas tuvieron la oportunidad de conectar con sus empleados informándoles de las medidas que tomaban, de las herramientas que ponían a su alcance y de los análisis que estaban realizando dentro de las corporaciones para garantizar la estabilidad y la continuidad de los puestos de trabajo.

1.1. Objeto y objetivos de la investigación

Este trabajo pretende ser el punto de partida para el estudio sobre la comunicación que trasladaron las empresas, de forma específica, la de carácter económico-financiero, a los diferentes grupos de interés durante la crisis de la COVID-19 en 2020.

Los objetivos son:

- Comprobar la frecuencia y la calidad con la que las empresas suministraron dicha información durante la crisis, así como los medios utilizados para ello en las corporaciones y compararla con situaciones de normalidad.
- Adaptabilidad de la información económico-financiera en el marco de la crisis del coronavirus.
- Demostrar que, con un plan de comunicación adaptado a las circunstancias, se generará mejor capacidad de resiliencia e, incluso, se podrán adoptar nuevos retos y aprovechar nuevas oportunidades dentro de la organización.
- Demostrar que la comunicación juega un papel esencial antes, durante y después de una crisis.

1.2. Metodología

Para poder conocer de manera pormenorizada la situación y el impacto en la comunicación empresarial en épocas de crisis se ha tenido en cuenta el periodo desde que se hizo efectivo el estado de alarma en España como medida excepcional para la contención de la pandemia, esto es, desde el 14 de marzo de 2020 hasta junio del mismo año.

Posteriormente, en 2023 se realizaron encuestas con preguntas muy similares o iguales a las realizadas en aquel periodo.

Para este trabajo se ha seguido la metodología de investigación basada en un sistema de análisis que se detalla a continuación en varios pasos:

1. Revisión de la literatura existente hasta la fecha sobre la gestión de la comunicación interna empresarial de las empresas españolas tanto en situaciones de normalidad como en situaciones de crisis. El primer paso necesario para poder abordar el tema, para asentar las bases presentes y para posteriores trabajos, es realizar una revisión de toda la documentación existente hasta el momento sobre el tema que nos concierne. Se mostrará la importancia de la comunicación interna en las organizaciones a través de su evolución histórica y se comparará con las situaciones de crisis empresarial, específicamente con la crisis de la COVID-19.
2. Recopilación de información pública, generada en medios de comunicación como televisión o periódicos, así como análisis de opiniones en redes sociales que generó toda la situación de crisis. Este paso se ha realizado seleccionando una serie de medios de comunicación que tienen una mayor relevancia en España, basados en la cantidad de audiencia e importancia histórica o actual.
3. Encuestas para conocer las opiniones de trabajadores por cuenta ajena que se han visto afectados. Dentro de este punto, las encuestas realizadas han consistido en preguntas cerradas y, en algunos casos, de carácter abierto. Las mismas se han realizado a trabajadores de empresas tanto nacionales como de carácter internacional, pero cuyos puestos de trabajo se encuentran radicados en España.

Gracias a la información recopilada en estas encuestas se ha podido realizar un análisis de las necesidades a nivel comunicativo empresarial que se demandan en estas épocas de incertidumbre, algo esencial para el planteamiento de acciones y políticas de gestión adecuadas desde un enfoque comunicativo por parte de las empresas.
4. Asistencia a varios webinarios realizados durante el estado de alarma por varios organismos oficiales y empresas con la presencia de expertos en comunicación interna empresarial.
5. Búsqueda de técnicas y ejemplos de comunicación empresarial durante la crisis de la COVID-19, por ejemplo, técnicas de información vivas que llevaron a cabo determinadas empresas. Análisis cualitativo del impacto de dichos ejemplos.
6. Elaboración de conclusiones y consideraciones finales.

Todos los pasos anteriores se han enfocado con el fin de poder llegar de forma metodológica al objetivo, que es poder plantear las mejores prácticas y acciones posibles, así como posibles errores que evitar en futuras crisis empresariales.

2. La comunicación económico-financiera en las empresas

La información económico-financiera puede ser entendida, al mismo tiempo, como una actividad de servicio, una disciplina descriptiva y analítica, y un sistema de información, dado que identifica, cuantifica y registra los distintos sucesos y transacciones que se llevan a cabo dentro de una entidad (disciplina descriptiva y analítica), los cuales, posteriormente, comunica a una amplia gama de usuarios que están interesados en dicha información para tomar sus decisiones (sistema de información), logrando así suministrar información útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios (actividad de servicio).

Kieso y Weygandt

Hace bastante tiempo que el lenguaje económico-financiero dejó de ser de uso exclusivo para los profesionales del sector, es decir, de unos pocos, para adquirir un rango cada vez más importante con una audiencia cada vez más amplia y sensibilizada con la información de carácter económico. Las noticias diarias a través de los medios de comunicación televisivos, radio o en internet tienen importantes connotaciones financieras y económicas.

En la última década apareció un motivo fundamental por el cual la información económico-financiera se convirtió en un importante requerimiento por parte de la sociedad: la crisis económica mundial de 2008, particularmente en Europa. Así, se ha requerido al mundo empresarial por parte de la población recibir información más detallada sobre las políticas empresariales, los proyectos futuros de las empresas, la implicación empresarial en el cuidado y respecto al medioambiente y la colaboración con políticas de carácter social y humanitario.

Por este motivo se ha extendido el concepto de «usuario externo» de la información económico-financiera y este tipo de lenguaje está cada vez más presente en nuestra vida diaria y colectiva.

Contamos con trabajadores cada vez más cualificados profesionalmente, mucho más polivalentes y con mayores inquietudes sobre múltiples áreas de conocimiento en un mercado laboral cada vez más exigente.

En los últimos años, determinados sectores de la ingeniería, como la automoción o la infraestructura, están generando una necesidad de nuevos perfiles directivos que combinen los conocimientos del área de la ingeniería con los de la gestión económica y empresarial. Este hecho ha provocado el aumento de alumnos ingenieros en numerosos MBA en las escuelas de negocio. El presidente de COGITI, José Antonio Galdón Ruiz, en una entrevista realizada para EMagister, considera que en el caso de aquellos ingenieros que se fijan como objetivo llegar a ser directores generales de empresas o coordinadores de proyectos, por ejemplo, han comprobado que, para conseguir estas metas, necesitan obtener

conocimientos técnicos y de liderazgo a través de la formación en áreas como la planificación, el marketing, la gestión empresarial, los recursos humanos o las finanzas.

Hay empresas que, desde hace unos años, han implantado seminarios de finanzas entre sus trabajadores para que pongan en práctica los conocimientos financieros en su economía doméstica y para aprender sobre determinados conceptos empresariales. Los objetivos de estas políticas formativas son motivar y hacer partícipe al trabajador de muchas decisiones de la empresa intentando alinear los objetivos de los empleados con los de la dirección.

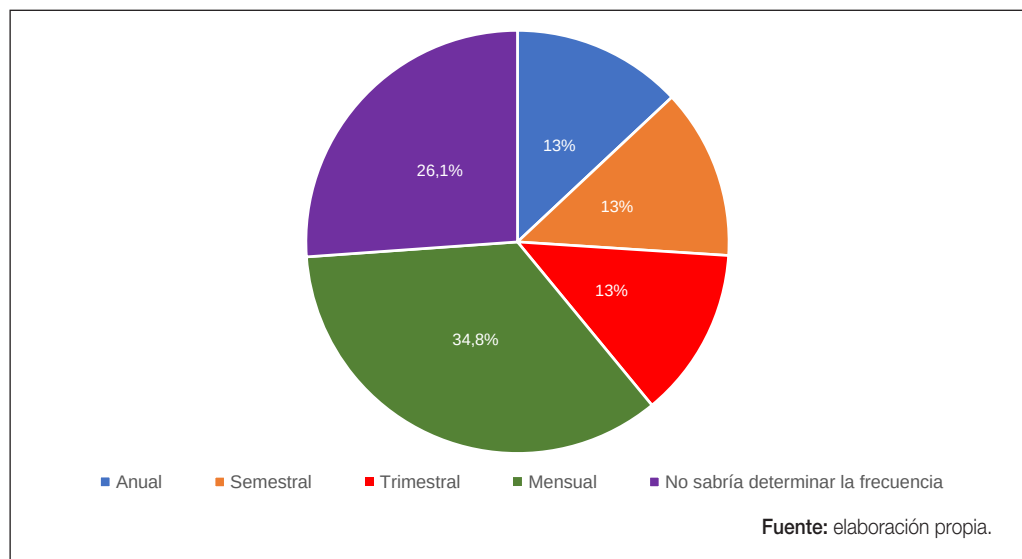
La comunicación financiera es parte de la comunicación de la organización y no puede entenderse como un ente separado del resto de la comunicación empresarial. La salud financiera de una empresa, sus planes de viabilidad, sus proyectos a futuro y sus objetivos, así como su misión, visión y valor, son variables que influyen en muchas decisiones: estudiar un posible cambio de trabajo, solicitar la revisión de condiciones salariales, provocar cambios en las decisiones de compra de un cliente o un proveedor, tomar decisiones de financiación por parte de entidades bancarias, entre otras muchas. Por ejemplo, si estamos valorando construirnos una casa, es posible que, a la hora de elegir un constructor, además de valorar que este sepa adaptarse al proyecto planteado a nuestras necesidades y presupuesto, también busquemos información en su página web acerca de la situación económico-financiera de su compañía para conocer si se encuentra muy endeudado y que esto pueda acarrear que la construcción de nuestra vivienda se vea paralizada por un concurso de acreedores.

Otro ejemplo puede ser, con base en la información económico-financiera de la empresa, poder valorar la garantía de un puesto de trabajo o analizar la razonabilidad de un salario. Es decir, a la hora de valorar la solicitud a la Dirección de un aumento de sueldo, es importante conocer si el departamento en el que se trabaja ha incrementado su rentabilidad dentro de la empresa y si la propia compañía tiene una senda de crecimiento en el último periodo analizado que posibilite valorar esa subida salarial; de este modo, se podría acudir a solicitarla con información económico-financiera que la sustente.

Del análisis de la encuesta realizada se han extraído las siguientes conclusiones relevantes respecto a la comunicación económico-financiera que realizan las empresas a sus empleados:

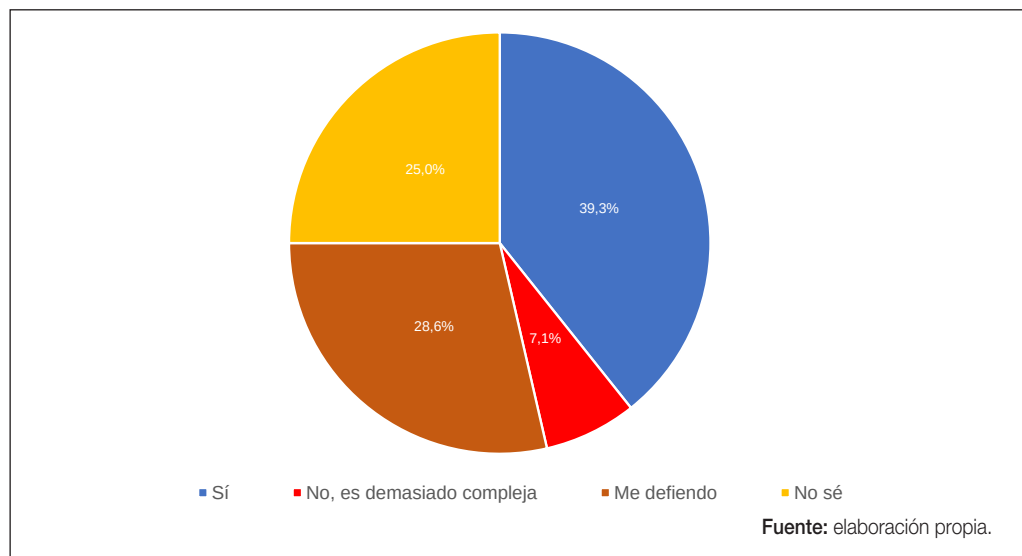
- El 60 % de las empresas suele trasladar información económico-financiera a sus empleados mientras que el 40 % no lo hace.
- En las empresas en las que existe este reporte de información, la frecuencia se sitúa según muestra en el gráfico 1. Al 34,8 % se le reporta de forma mensual, mientras que el 26,1 % no sabría determinar la frecuencia. Se puede extraer que, posiblemente, aquellas empresas que valoran realizar este tipo de comunicaciones económico-financieras tienen el sistema implantado para realizarlo con carácter mensual, pero que, en términos generales, el resto de las empresas no tienen un sistema estandarizado y con la suficiente diligencia como para que el empleado pueda conocer la frecuencia con la que se realiza.

Gráfico 1. Frecuencia en empresas sobre comunicación económico-financiera



- En las empresas que sí que realizan este tipo de comunicaciones se obtienen los resultados del gráfico 2 para representar si los encuestados saben entender y extraer con claridad conclusiones de la información facilitada.

Gráfico 2. ¿Entiende la información económico-financiera que transmite su empresa?



Conviene resaltar que la gran mayoría de los encuestados (98 %) trabaja en departamentos que requieren titulación universitaria superior. Aunque el 39,3 % de los encuestados sabe entender dicha información y es capaz de sacar sus propias conclusiones, es importante señalar que solo el 28 % se defiende y el 25 % no sabe si realmente sabría realizar ese tipo de análisis. El 7,1 % reconoce no entenderla en ninguno de los casos.

Sabemos que la información económico-financiera de una empresa y su análisis supone:

- Entendimiento de determinados conceptos complejos y de carácter técnico y puede que, en algunos casos, resulte densa e incluso aburrida.
- Muchas empresas han notado que, cuando realizan esfuerzos para trasladar esta información a sus empleados, estos siempre están faltos de tiempo para analizarla o no tienen inquietud alguna por hacerlo.
- Cuando la empresa funciona y responde adecuadamente a lo que se espera de ella, muchos empleados ven innecesario realizar este tipo de análisis y consideran que es competencia únicamente del departamento financiero y de la alta dirección.

Por estos motivos, y puesto que elaborar este tipo de comunicaciones y adaptarlas al público que van dirigidas supone tiempo y dinero en recursos humanos que se encarguen de ello, muchas empresas deciden no realizar este tipo de comunicaciones de forma interna. Pero la solución no es la omisión, sino la adaptabilidad de la información al público receptor y, sobre todo, determinar qué tipo de información se transmite, a quién, cuándo y cómo.

2.1. Revisión previa de la evolución histórica de la comunicación económico-financiera en las empresas españolas

A) Años cincuenta

La información de carácter económico-financiero facilitada por las empresas españolas era insuficiente y, en la mayoría de las ocasiones, poco fiable y transparente. Posiblemente, esta circunstancia venía motivada por el entorno político en el que las empresas españolas ejercían su actividad en aquellos años: sociedad cerrada al exterior, empresas la mayor parte de carácter público, economía proteccionista y una fuerte demanda interior (Álvarez, 1986). Tampoco se contaba con una contabilidad aún estructurada y respaldada por criterios o principios de trabajo establecidos y la información de carácter empresarial se trataba y se entendía como confidencial.

La Ley de sociedades anónimas de 17 de julio de 1951 fue un primer paso para esa transparencia exterior a la información empresarial.

B) Años sesenta y setenta

A finales de los años sesenta, las empresas españolas empiezan a abrirse al exterior, sobre todo a Europa, y llegan prácticas empresariales más modernas extraídas de corporaciones internacionales que se implantan en territorio español. Aparecen así técnicas como la planificación, la gestión presupuestaria y la auditoría interna. Todo ello implica la predisposición de las compañías a informar más abiertamente de los resultados de sus negocios.

Debido a la evolución vertiginosa empresarial en estos años, surge, en 1973, el Plan General de Contabilidad (PGC), mediante el cual las empresas empiezan a elaborar su información económico-financiera sobre unas normas regladas, lo que pone de manifiesto que la norma contable no tiene por qué coincidir con el criterio fiscal. Por este motivo, también ve la luz la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, que contribuyó a mejorar el proceso de información de las empresas.

C) Años ochenta

En esta década, España entra en la Comunidad Económica Europea (CEE) y es, junto a Japón, el país que más crece económicamente dentro de la OCDE (Paniagua, 2010, p. 9). Ello implica adaptar todo el sistema económico a los criterios exigidos por la Comunidad, entre ellos, nuestro tejido empresarial. Así pues, en 1989 se aprueba la nueva Ley de sociedades anónimas, que reforma y adapta la legislación mercantil española a las directrices de la CEE.

También en esta década se gestan numerosas revistas especializadas en economía y empresa como, por ejemplo, *Dinero* (1979), *Nueva Empresa* (1979), *El Lunes Económico* (1980), *Mercado* (1980), *Expansión* (1986), *Ranking* (1988) y *Futuro* (1989). Los espacios televisivos y radiofónicos empiezan a crear secciones sobre economía, consumo e inversión. También se instalan también en España grandes agencias de noticias económicas internacionales como Reuters o Bloomberg y aparecen en los kioscos españoles diarios económicos de tirada diaria internacional como el *Financial Times*, *The Economist* o *The Wall Street Journal*.

D) Años noventa

En 1990, se aprueba el PGC, que estuvo vigente hasta 2007 y fue de obligatorio cumplimiento para todas las empresas. Supuso la adaptación de las empresas españolas a la normativa comunitaria en materia contable. A lo largo de los años noventa se aborda una importante tarea de normalización contable de ámbito nacional a través de la aprobación de las Normas para la formulación de las cuentas consolidadas en 1991, de varias adaptaciones del PGC de 1990 a sectores específicos, modificando algunas de las adaptaciones del PGC de 1973, y de las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que desarrollan aspectos concretos del PGC (Martínez Pina, 2014, p. 8). En el año 1995 se aprueba la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, que

intentó acaparar los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad.

E) Años 2000

Los numerosos escándalos contables que hubo en esta década como, por ejemplo, Enron, WorldCom o Xerox, entre otros muchos, provocaron que se pusieran en marcha numerosas reformas de carácter mercantil en muchos países, como la famosa Ley Sarbanes-Oxley en Estados Unidos para intentar evitar este tipo de fraudes.

En relación con la información contable, tuvo lugar una reforma muy importante que fue la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). En la Unión Europea se adoptaron estas normas en 2004 para las empresas cotizadas en bolsa.

En el caso de España, en el año 2007, se aprobó un nuevo PGC que ya recogía buena parte de las NIIF.

F) 2010-actualidad

Esta década es del crecimiento de la información por la aparición de nuevos medios para comunicar. Debido al crecimiento en volumen de transacciones y al despliegue, cada vez más amplio, de la globalización, esta década es la de los cambios normativos en materia de obligatoriedad para las empresas de nueva información de carácter económico-financiero.

El 1 de enero de 2015 empieza la aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en un contexto cada vez más global e internacional. Entre todas las novedades que surgen con esta ley, aparecen nuevas obligaciones de información a la Administración en materia de operaciones vinculadas.

En el año 2015 también aparece la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, muy polémica, ya que fue aprobada con muchísimas críticas en su contra por parte del sector. Entre las muchas novedades que recogía en materia de rotación e incompatibilidades a los trabajos de auditoría, también implantó la obligación de un informe de auditoría más amplio para las entidades de interés público.

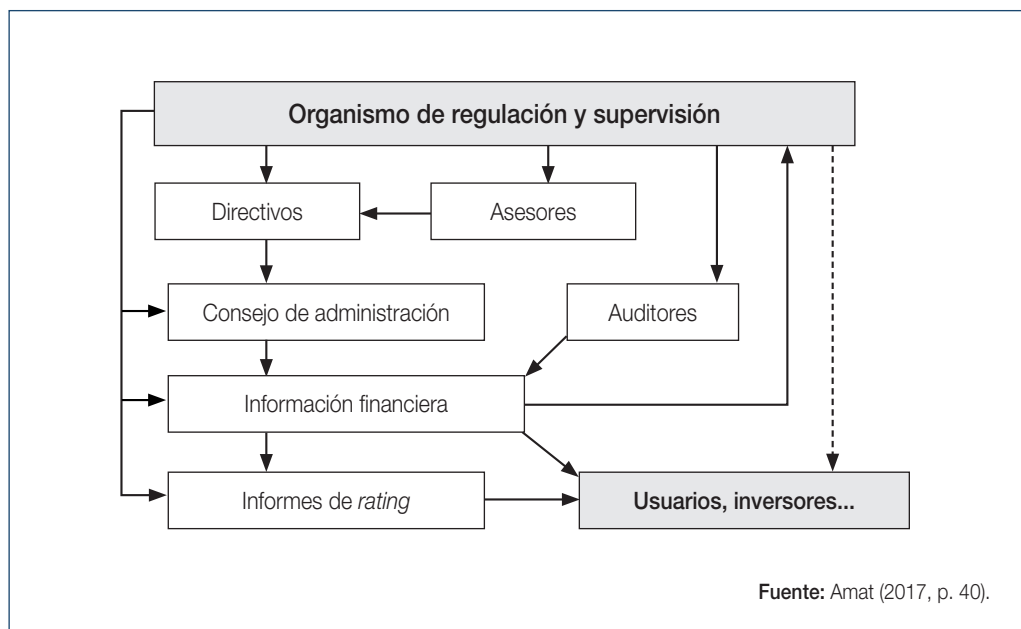
En el año 2018 se aprobó la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de sociedades de capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Esta ley nace tras la obligatoriedad de dar cumplimiento a la Directiva 2014/95/UE sobre la divulgación de la información financiera y diversidad. En ella se exigía que los países miembros de la Unión Europea creasen una legislación que obligase a las empresas con determinadas características a publicar información más allá de sus cuentas de resultados (APD, 2019).

2.2. Emisores y receptores de la comunicación económico-financiera

Partimos de la única premisa de que la información económico-financiera se elabora por la empresa internamente en los departamentos de finanzas y contabilidad. Por tanto, es la compañía la emisora de esta para todos los grupos de interés.

Cuando la información financiera llega a los usuarios finales es porque se ha seguido un proceso de formulación, aprobación, control y difusión de la información financiera de los siguientes agentes:

Gráfico 3. Flujo de control de la información financiera



En un mundo cada vez más globalizado, la comunicación económico-financiera ha variado notablemente. Han cambiado el público, que tiene muy diversas inquietudes, los mensajes y los canales donde comunicarlos, así como la formación y la experiencia de quienes dirigen cada uno de los departamentos dentro de una empresa.

A lo largo de los últimos años, la comunicación dedicada a la economía y a las finanzas no se ha dirigido únicamente a los inversionistas, sino que también se ha ido extendiendo a otro tipo de público, buscando mayor transparencia y previendo la implicación participativa de los diferentes grupos de interés.

La comunicación económico-financiera es necesaria, puesto que los diferentes grupos interesados necesitan esta información para evaluar la situación económica de la empresa; se trata de aspectos como la solvencia, la liquidez o el endeudamiento según las necesidades que cada grupo de interés tenga, como veremos posteriormente. Necesitan comprender y entender qué está pasando a nivel económico en la empresa y conocer los esfuerzos que realiza la organización para la consolidación y crecimiento de la compañía.

La selección de los diferentes públicos de la empresa permite, indudablemente, adaptar y jerarquizar la comunicación realizada. La identificación de este público objetivo es fundamental, ya que la información que se envíe depende, en gran medida, de quien sea el destinatario. Es importante realizar un análisis que permita establecer las necesidades existentes entre los diferentes grupos de interés de esta información económico-financiera para preparar las acciones de comunicación acordes a los diferentes públicos.

Se puede diferenciar un primer grupo de receptores, que son los que trabajan de forma directa, de una u otra manera o en algún momento del tiempo de vida de la empresa, de forma puntual o prolongada, y son los siguientes:

- **Propietarios e inversores:** buscan y analizan magnitudes relacionadas con la continuidad del negocio, la rentabilidad y el resultado. No se invierte en lo que no se conoce y en lo que no se confía. Si las empresas no comunican sus finanzas o lo hacen de forma muy limitada, la inversión no se producirá.
- **Entidades financieras:** su preocupación se centra en las cuestiones relacionadas con la liquidez y la solvencia a corto plazo y la continuidad del negocio a largo plazo con el objetivo de valorar la capacidad de pago de las empresas para aprobar sus operaciones de financiación.
- **Proveedores y acreedores:** centran su preocupación en la capacidad que tienen las empresas para cumplir con sus obligaciones de pago y en su capacidad de endeudamiento.
- **Empleados/futuros empleados:** se centran en analizar la trayectoria de la empresa, su crecimiento y estabilidad para valorar el riesgo que tiene su puesto de trabajo y sus incrementos salariales. Por otro lado, los posibles trabajadores evalúan la información económico-financiera publicada en los diferentes medios sobre las empresas para sopesar un posible cambio de trabajo.
- **Clientes:** este grupo de interés también es importante. Hay empresas que analizan la capacidad económico-financiera de sus prestadores de servicios para conocer su estabilidad y asegurarse de que no tendrán problemas que les impidan cumplir con sus obligaciones en el proyecto que ponen en marcha.

Por otro lado, hay receptores de la información económico-financiera interesados por otras cuestiones y, aunque se enumeran en este segundo listado, no son menos importantes:

- **Organismos públicos:** en el momento en el que una empresa se da de alta en una actividad asume de forma inmediata una serie de obligaciones informativas de carácter económico-financiero con determinados organismos públicos como, por ejemplo, el Registro Mercantil, la Seguridad Social o la Agencia Tributaria. Además, el Estado utiliza dicha información para elaborar estadísticas, replantear políticas fiscales o fijar ayudas y subvenciones.
- **Competencia y sectores complementarios:** en multitud de ocasiones, la competencia directa acude en búsqueda de información económico-financiera de empresas del mismo sector para valorar contra quién están compitiendo en su actividad. En otras ocasiones son los sectores complementarios los que acuden a este tipo de información en busca de sinergias, colaboraciones o coberturas entre empresas.
- **Agencias de calificación y analistas financieros:** las agencias de calificación emiten valoraciones estandarizadas a determinadas empresas por criterios como la solidez financiera y su capacidad de pago. Dicha calificación, extraída de su información económico-financiera, afecta directamente a la imagen de la empresa en el ámbito internacional. En muchas ocasiones, las empresas cotizadas acuden a los analistas para recabar su opinión sobre estrategias y operaciones de gran calado. Ambos grupos constituyen un grupo de opinión muy importante en la estrategia de comunicación económico-financiera de las empresas.
- **Empresas privadas de información económico-financiera:** son distribuidores, al público en general que lo desee, de información económico-financiera tanto de las empresas españolas como de la situación de los mercados y el sector donde operan. Empresas como Einforma o Axesor tienen importantes bases de datos con la información que las empresas legalizan en el Registro Mercantil. Trabajan y analizan esta información mediante informes específicos que ponen a disposición del público.
- **Medios de comunicación:** actúan como distribuidores de la información que facilitan las empresas. La distribución de esta información a los medios debe tener un plan de actuación elaborado por el departamento de comunicación de cada empresa.

2.3. Importancia, revisión de contenidos y requisitos de utilidad

Una parte importante del éxito de un proyecto empresarial está en disponer de una información económica fiable, completa y a tiempo.

Argelia García Fernández

La importancia de comunicar los datos financieros de una organización pone de manifiesto una voluntad positiva de la compañía para con los grupos interesados y provoca una influencia favorable sobre la comunicación que se suele transmitir. La transparencia y

accesibilidad a los datos, sin barreras, provoca una postura más proactiva por parte de los interesados a la información que se recibe. Aunque determinados datos no sean tan alentadores, el simple hecho de que la empresa se muestre dada a transmitirlos ayuda a generar confianza y tranquilidad.

Para que la información económico-financiera reportada en un plan de comunicación sea útil debe reunir los siguientes requisitos. Debe ser:

- **Comprensible:** la información transmitida debe ser clara y entendible para el grupo al que se dirige.
- **Oportuna:** debe comunicarse en el momento que corresponda.
- **Relevante:** a nivel económico-financiero, capaz de influir en la toma de decisiones de la persona o grupo de personas a las que se les esté transmitiendo.

En cuanto al contenido de la información económico-financiera, se parte de la base de que esta se genera a partir de la actividad de la empresa y abarca toda la información referida a ventas, gastos, inversiones, plan de recursos humanos, planes de viabilidad, rentabilidades, presupuestos, etc.

2.4. Transparencia y adaptabilidad al público objetivo

La comunicación financiera es singular y especializada, y así debe ser entendida por las empresas.

**Charo Gómez, directora de Estudio
de Comunicación**

Puesto que es singular y pertenece a una parte de la empresa muy técnica, será necesario adaptar la información transmitida a cada uno de los públicos a los que va dirigida. La información económico-financiera reglada está estandarizada y sujeta a unas normas previamente establecidas y por las que todas las empresas deben regirse. Al transmitirla de forma voluntaria, deberá adaptarse tanto en contenido y formato como en el medio por el que transmitirla.

La comunicación empresarial es muy importante y la mayoría de los problemas de la empresa vienen producidos por una mala comunicación entre los diferentes equipos. Se puede tener un equipo contable que maneja y conoce a la perfección los números de la empresa, que sabe mucho de tesorería y de financiación, pero que no sabe adaptar dicha información al público objetivo al que se dirige.

Tal como ya se ha manifestado anteriormente, con la globalización, se ha cambiado la forma de comunicar la información económico-financiera, ya que se ha pasado a un diálogo

cada vez más adaptado al público objetivo. Cada grupo de interés (empleados, proveedores, organismos públicos, competencia, clientes, etc.) requiere de un tratamiento diferente y, en la mayoría de los casos, de canales de transmisión totalmente distintos.

Las nuevas tecnologías son herramientas muy potentes que permiten el diálogo constante y la actualización de la información en tiempo real. Además, cada una de estas herramientas puede adaptarse dependiendo del tipo de receptor al que nos dirigimos.

Lo importante en la comunicación económico-financiera es, independientemente del medio que se elija, que se cumplan los criterios de transparencia y veracidad de la información que se traslada, sin dejar de lado la adaptabilidad de esa información al público objetivo, aunque en muchos casos pueda resultar compleja o densa.

2.5. Propuestas de modelos de comunicación económico-financiera en empresas españolas: contenido y herramientas

En este epígrafe se intenta elaborar una propuesta orientativa sobre la información de carácter económico-financiero que se considera que la empresa debería estar reportando a los diferentes grupos de interés según sus necesidades.

Para catalogar el contenido de información económico-financiera, así como la frecuencia, se ha realizado el siguiente cuadro resumen con una versión óptima de ese *reporting*:

Cuadro 1. Transmisión óptima de la información económico-financiera

Contenido	Frecuencia	Grupo de interés	Medio de comunicación
Estados contables: balance, PyG, EFE, ECPN, informe de auditoría	Anual	Todos	Web corporativa Registros Mercantiles
Presupuesto de la empresa	Anual	Socios e inversores Empleados Entidades bancarias	Interno
Presupuesto del departamento	Trimestral/semestral	Empleados	Interno
Rentabilidades	Trimestral	Socios e inversores	Específico
Comparativas sectoriales	Anual	Todos	Web corporativa Interno



Contenido	Frecuencia	Grupo de interés	Medio de comunicación
Plan de inversiones/desinversiones	Anual	Socios e inversores Entidades bancarias	Web corporativa
Objetivos económicos de la empresa	Anual	Socios e inversores	Interno
Objetivos económicos del departamento	Trimestral/ semestral	Empleados	Interno
Planes salariales	Anual	Socios e inversores Empleados	Interno
Evolución de ventas/cartera de clientes	Trimestral	Socios e inversores Empleados Entidades bancarias Proveedores	Web corporativa
Información sobre proyectos futuros	Anual	Socios e inversores Empleados Entidades bancarias Proveedores	Web corporativa
Pool bancario/CIRBE	Anual	Entidades financieras e inversores Proveedores Clientes	Específico

Fuente: elaboración propia.

Este tipo de información debe presentarse de forma muy visual dependiendo de a quién vaya dirigida. De nada servirá que se presente toda esta información si el receptor no cuenta con facilidades que le ayuden a entenderla. «Enviar a un destinatario una hoja de cálculo que "crece hacia la derecha y hacia abajo" de forma desordenada y obliga a este a "navegar" para buscar un dato concreto, servirá de muy poco» (Llorente, 2017, p. 11).

Por tanto, en primer lugar, se tendrá que analizar el público objetivo al que se va a dirigir este tipo de comunicaciones. Posteriormente, se elaborará la estructura de la información económico-financiera que se desea trasladar adaptándose a ese público, a su lenguaje y a sus necesidades.

Hay que valorar también si el medio del informe que se desea comunicar tiene que adaptarse para ser leído o ser expuesto (Llorente, 2017).



Por último, se debe escoger el medio de comunicación que mejor se adapte al grupo al que se dirige la información y el que se considere que más capta su atención, bien mediante una presentación a través de una reunión, bien a través de notas internas enviadas por correo electrónico, bien a través de comunicaciones realizadas en la web corporativa, bien a través de mensajes más cortos en redes sociales o bien a través de medios audiovisuales.

3. La comunicación empresarial en época de crisis

Solo cuando baje la marea, sabremos quien estaba nadando desnudo.

Warren Buffet

3.1. Concepto de crisis empresarial

La Real Academia de la Lengua Española define la palabra 'crisis' como:

1. Un cambio profundo y de consecuencias importantes en un proceso o una situación, o en la manera en la que estos son apreciados.
2. Situación mala o difícil.
3. Reducción en la tasa de crecimiento de la producción de una economía, o fase más baja de la actividad de un ciclo económico.
4. Intensificación brusca de los síntomas de una enfermedad.

Hoy por hoy, la palabra 'crisis' se encuentra en cualquier medio de comunicación de forma recurrente. Ha dejado de sorprender y se da por sentado que, si leyéramos cualquier medio periodístico, nos encontraríamos la palabra 'crisis' en más de la mitad de los artículos.

La palabra 'crisis' proviene del griego *krino*, que significa «evaluar, juzgar, decidir» (Kerchove, 1999, p. 100). En la antigua Grecia se aplicaba, mayoritariamente, en el mundo de la medicina.

Hoy en día el término 'crisis' se utiliza en todas las áreas del conocimiento (economía, sociología, política, medioambiente, salud, educación, etc.), lo cual hace difícil encontrar una única definición para esta palabra, pero en lo que sí se coincide, en todos los casos, es en que la palabra 'crisis' hace referencia a un momento de cambio e incertidumbre (Enrique Jiménez, 2007, p. 204).

Por supuesto, hay que tener en cuenta que no todas las crisis son iguales, por lo que hay que evaluar y abordar la comunicación que se desea transmitir según las circunstancias específicas de cada una de ellas. No está de más decir que de los aciertos y errores en la comunicación durante una crisis específica se debe aprender para otras crisis futuras, aunque no tengan el mismo origen ni las mismas consecuencias.

La auditora y consultora Andersen Consulting, símbolo de liderazgo en su sector, con presencia en multitud de países por todo el mundo, se derrumbó en 2002 en cuestión de días tras salir a la luz el caso de las cuentas trucadas de Enro. Andersen colaboró en el ocultamiento de información y en los maquillajes contables. La mayor repercusión para Andersen Consulting en esta crisis fue la pérdida de confianza del público. Todas sus empresas asociadas a lo largo del mundo cambiaron de nombre para no ser relacionadas con Andersen.

También en el año 2002 la empresa británica United Biscuits decidió cerrar la famosa planta de galletas Fontaneda en Aguilar de Campoo (Palencia). Los trabajadores perdieron su puesto de trabajo y el pueblo, además, se despidió de su seña de identidad con el cierre de la planta. La compañía británica tuvo que poner los medios necesarios para resolver esta problemática mediante la combinación de negociaciones con todas las partes y una fuerte estrategia de comunicación que Ana María Enrique (2007) analiza en su tesis doctoral.

En 2008, se vivió una crisis económica mundial que se sintió notablemente en países de Europa. En el caso de España, por el fuerte vínculo de nuestras empresas con el sector de la construcción, por el fuerte crecimiento del endeudamiento externo de las familias, por un mercado inflado de la electricidad y por el exceso de gasto gubernamental. Los medios de comunicación, durante toda la época del crecimiento de la burbuja inmobiliaria, apenas prestaron atención y, mucho menos, lo vincularon a la expansión del crédito financiero, sobre todo, de las cajas de ahorros. Los bancos tampoco fueron partícipes de este tipo de información en los medios. Debido a esto, a muchas empresas y trabajadores esta crisis les pilló desprevenidos, ya que no contaban con un plan de comunicación previamente establecido. Ya se conoce que, cuando la economía empieza a desacelerar, los números de muchas empresas ya no son lo que parecían (Amat, 2017, p. 35) y, en consecuencia, los flujos de información que sustentan los números económicos son los que más lo sufren, ya que se opta por comunicar lo menos posible como fórmula de defensa.

Con el fuerte crecimiento de las nuevas tecnologías y, específicamente, de nuevos medios para comunicarse a través de la mensajería instantánea, blogs, redes sociales y correo electrónico en la última década y todos los errores cometidos en la última crisis económica, las empresas se han visto obligadas a crear potentes departamentos de comunicación.

En un entorno laboral cada vez más cualificado y preparado, las empresas han sido conscientes de que el silencio en tiempos de crisis es sinónimo de que algo grave puede suceder. La comunicación durante la crisis será lo que marque la diferencia.

3.2. Comunicación económico-financiera en épocas de crisis: medios y contenidos

El valor de una empresa no se mide únicamente por los resultados que presenta o los objetivos que se desean alcanzar a medio y corto plazo. También influyen aspectos intangibles como explicar, sólida y convincentemente, cómo conseguir esos objetivos y con qué recursos cuenta la empresa para llevarlos a cabo (Berceruelo, 2013, p. 45).

La base de la comunicación es la realidad de la compañía y es mucho más importante explicarla y detallarla en periodos de crisis.

La respuesta que se dé a una crisis es fundamental y la información que se transmita a nivel económico-financiero de forma interna y externa debe seguir un estricto plan desarrollado previamente para evitar errores.

Se debe entender que, ante cualquier exigencia comunicativa de este tipo, el silencio puede ser el peor aliado. Se tiene que transmitir tanto la realidad de la empresa como los planes que tiene frente a la crisis y mostrar siempre datos de carácter económico-financiero siguiendo las siguientes premisas:

- Datos simples, sin complejidad en su interpretación. Que puedan ser analizados con facilidad por el grupo de interés al que se dirijan.
- Datos económicos muy visuales, con inclusión de gráficos.
- Evitar trasladar la información económico-financiera reglada/obligatoria a los documentos o presentaciones se utilicen para transmitirla. Se debe adaptar la información a los documentos enviados. No todo el mundo entiende el formato normativo que siguen los estados financieros o las herramientas de gestión financiera (cuadros de mando, presupuestos).
- Acentuar/recalcar los datos positivos.
- Anticipar soluciones a los datos económicos que no resulten tan atractivos.

En la última década, hemos sido conscientes del fuerte crecimiento de las redes sociales y los medios de comunicación *online* que, hoy por hoy, son un reto en una situación de normalidad. Y son aún más difíciles de gestionar en un escenario de crisis, ya que son medios de comunicación muy veloces y, en ocasiones, transmisores de mucha información sin contrastar.

Durante una crisis se tienen que adecuar los tiempos de comunicación y los canales al tipo de comunicación enviada. A la hora de comunicar durante una situación de crisis la empresa deberá tener desarrollado cómo, cuándo y dónde. Tendrá que realizarse una coordinación coherente entre lo que se comunica internamente como de forma externa. «Hay que

ser transparente, hacer una comunicación proactiva que genere sentimiento de pertenencia y, muy importante, que evite dudas y bulos que compliquen la situación» (Paniagua, 2020).

La crisis de comunicación de 2015 por las emisiones de los motores diésel de Volkswagen acaparó todas las portadas de los medios de comunicación. El comunicado que lanzó la empresa no creó sino más incertidumbre, ya que comunicó que las inversiones planteadas en inicio por la empresa muy probablemente se verían aplazadas en sus plantas de Navarra y Cataluña, lo que generó aún más intranquilidad entre todos los empleados. El presidente europeo de 3AWW, en su momento empresa especializada en estrategias de marca, sugirió que:

Volkswagen debería haber procurado que las personas dispusieran de la información suficiente para no dar una imagen de incertidumbre hacia el exterior. Hay que ser transparentes en todo momento con los trabajadores. La comunicación interna es el cimiento de la compañía y de la comunicación externa (*Dirigentes Digital*, 2015).

Respecto a los medios en los que se lanzará toda esa información, en la actualidad, se cuenta con multitud de canales mediante los que comunicar tanto de forma interna como externa. Habrá que saber elegir qué tipo de canal es el adecuado según el tipo de mensaje y el público.

Hay que tener en cuenta que determinados datos económico-financieros pueden ser muy sensibles y complejos de entender, por lo que será importante elegir el medio de comunicación más adecuado y cercano y aquel en el que, en tiempos de crisis, el receptor pueda formular las dudas que le surjan.

Así pues, pueden elegirse los siguientes canales para transmitir el impacto a nivel económico financiero de la crisis a los diferentes grupos de interés a través de los siguientes medios:

Cuadro 2. Canales apropiados según los grupos de interés

Reuniones de la Dirección	Directivos departamentales/empleados
Comunicados mediante notas internas	Empleados
Notas de prensa	Entidades financieras, inversores, proveedores, clientes
Correo electrónico	Empleados, proveedores, clientes, colaboradores
Web corporativa	Público en general

Fuente: elaboración propia.

3.3. Comités de crisis

Aunque ninguna organización quiere caer en una situación de crisis, todas las empresas deben estar preparadas para enfrentarla armándose de estrategias y herramientas adecuadas para aplicarlas en el momento adecuado. «Para enfrentar una crisis, se debe contar con un "comité", en el que se integra la alta dirección y todos los responsables de los diferentes departamentos que dependerá del legal, producción, finanzas, logística, recursos humanos y, por supuesto, comunicación» (Rojas Orduña, 2003, p. 138).

En ese comité de crisis destaca la figura del portavoz, que debe:

- Informar de forma coordinada.
- Estar preparado para cualquier disrupción.
- Ser una persona proactiva que cuente con conocimientos en medios de comunicación tanto tradicionales como digitales.
- Ser capaz de transmitir cercanía, calma y seguridad, para generar confianza en todos los grupos a los que transmita.
- Ser sensible y empático con el equipo.
- Tener la capacidad de implicarse, analizar la situación, estudiarla y dar respuestas.

En estas circunstancias es importante saber que el portavoz durante la crisis tiene una responsabilidad que no es delegable ni siquiera en el departamento de recursos humanos. La designación de este portavoz, que estará al mando de la comunicación de crisis en todo momento, concentra la gestión de la crisis de la empresa en una única persona, lo que transmite solidez y genera confianza independientemente de que detrás haya un equipo de trabajo.

Esta situación también la vimos en la gestión de la crisis por parte del Gobierno, que nombró portavoz a D. Fernando Simón, director del Centro de Alertas y Emergencias del Ministerio de Sanidad. Cada vez que le veíamos en los televisores de nuestras casas, directamente lo relacionábamos con la comunicación de la gestión de la pandemia.

4. Caso concreto: crisis de la COVID-19

4.1. Introducción: contexto general de la crisis y las empresas

Hasta unos meses antes de la crisis de la COVID-19, el Brexit y su impacto eran el tema principal de las noticias económicas y, en cuestión de semanas, ese asunto pasó a dar la

sensación de que había sucedido hace años. La crisis del coronavirus impactó de lleno en nuestra economía por sorpresa, de forma inédita, y provocó un fuerte desánimo que, además, se alimentó de un miedo a replicar lo sucedido con la crisis de 2008. Esta situación requirió de una respuesta rápida por parte de las empresas.

El coronavirus no entendió ni de fronteras ni de clases sociales ni diferenció las actividades de nuestro tejido empresarial (la crisis de hace una década hundió de lleno el sector de la construcción). Esto, en cierta medida, tuvo un punto positivo y es que la crisis de la COVID-19 afectó a todos por un factor externo y no por el tipo de actividad. Bien es cierto que determinadas actividades empresariales se vieron más perjudicadas que otras, como las empresas de turismo, hostelería o el comercio.

Tras los tres primeros meses, la curva de contagios se fue estabilizando y el número de fallecimientos se redujo, pero la preocupación en el ámbito sanitario siguió existiendo, ya que las posibilidades de rebrote eran elevadas (como así sucedió meses después en varias ocasiones). A esta situación se le sumaba la inquietud que generaba la crisis económica que provocaría la crisis sanitaria.

A principios de junio de 2020, el Banco de España elevó el impacto del coronavirus con una caída de la economía hasta el 15,1 % en 2020 y, en el mejor de los escenarios, estableció que el desempleo subiría al 18,1 % ese mismo año y se preveía un incremento del paro en 2021 hasta situarlo en el 18,4 %.

Con este contexto, las empresas se encontraron ante un horizonte muy incierto en el que tuvieron que redefinir todas sus estrategias y ajustar sus objetivos a la llamada «nueva normalidad» de forma brusca y rápida, pero sin perder el equilibrio de la compañía.

Según el barómetro Pymes 2020 de CEPYME, el 96 % de las pymes consideró que la crisis de la COVID-19 afectaría de forma negativa a su negocio, aunque el 60 % se mantenía en la postura de que intentarían mantener el empleo, mientras que un 37 % esperaba para realizar ajustes. El 70 % de las pymes contemplaba la solicitud de financiación.

Las empresas españolas (y también las del resto del mundo) se enfrentaron a numerosos retos y riesgos tanto estratégicos como operativos. Durante la pandemia se vieron retrasos en la entrega de materias primas y muchos empleados enfermaron por el virus, por lo que la mano de obra también se vio reducida. Aunque el Gobierno y el Ministerio de Consumo intentaron frenar la subida de determinados precios, muchas mercancías incrementaron su coste. Hay que recordar que en España tenemos una excesiva dependencia de la demanda internacional que no pudo ser atendida por el cierre de fronteras o la rotura de *stocks*.

Comunicar en tiempos de crisis no es fácil y trasladar malas noticias es aún más complicado. Pero comunicar en tiempos de coronavirus no daba cabida a la improvisación. Fueron

tiempos de grandes disrupciones y de mucha urgencia y esto supuso un importante reto para los departamentos de comunicación de todas las empresas, sin excepción.

Con la crisis del coronavirus las empresas debían iniciar su plan de comunicación definiendo, previamente, su propio escenario:

- Empresas que habían cesado su actividad por completo por restricción gubernamental como, por ejemplo, las del sector del turismo, la hostelería, la educación o los comercios.
- Empresas que habían continuado con su actividad de forma parcial o con restricciones parciales por parte del Estado como, por ejemplo, la construcción o determinadas industrias.
- Empresas que habían continuado trabajando con normalidad a través del teletrabajo como, por ejemplo, las de servicios legales o las auditorías.
- Empresas que habían continuado con su actividad normal, incluso a niveles superiores de los habituales por ser sectores de actividad esencial como, por ejemplo, las farmacéuticas, las de alimentación, las del sector primario o las entidades bancarias.
- Empresas que incluso se vieron favorecidas por la crisis como, por ejemplo, las de desinfección, informática, los mensajeros, etc. Con la llegada del verano, hubo empresas que llegaron a tener rotura de *stock* por la fuerte demanda de sus productos como consecuencia de las restricciones que provocó la pandemia, por ejemplo, empresas de venta de piscinas.

Frente a toda esta diversidad de circunstancias empresariales, establecer un mecanismo de comunicación de información fluida y positiva con empleados, clientes y proveedores era esencial para mantener la tranquilidad.

La empresa debía intentar dar respuesta a todas las dudas que se planteaban a nivel interno y evitar bulos, rumores y noticias o información falsa. Se tuvo que crear planes de comunicación acerca de la información que se quería transmitir en relación con todas las medidas que se iban a implantar en la empresa a consecuencia de la crisis sanitaria: organización del teletrabajo, planes de reacción que se acometieran a corto plazo con esa nueva realidad y en caso de la vuelta a la normalidad, plan de prevención en materia de medidas de seguridad e higiene que se iban a adoptar, etc. La empresa debía mostrar especial sensibilidad y empatía con aquellos trabajadores que habían enfermado por coronavirus o habían perdido un familiar en las circunstancias tan desagradables en las que se habían producido en muchos casos.

También debía mantener una comunicación muy fluida con todos aquellos trabajadores que se habían visto afectados por un ERTE, explicándoles la nueva situación laboral a

la que se enfrentaban. La mayor parte de las empresas fueron muy proactivas en cuanto a toda la tramitación de documentos del trabajador con los organismos de la Seguridad Social. La comunicación con este grupo de trabajadores era crucial para proyectar tranquilidad y no dar pie a que los trabajadores vertiesen comentarios negativos o falsos sobre su organización entre los propios empleados y hacia fuera de la organización. La cercanía, durante la crisis, fue más vital que nunca dentro de la empresa. Isabel Perancho, vocal de la Junta Directiva de la Asociación de Directivos de Comunicación (Dircom), participó aquellos días en un webinar centrado en la crisis de la COVID-19 e hizo referencia a la saturación informativa a la que habíamos estado expuestos en un entorno en el que las *fake news* se habían expandido sin control. «Por eso es importante hacer un cribado y distinguir entre la información rigurosa y las medias verdades», afirmó.

Con todo esto, fue más que evidente que la comunicación empresarial durante la crisis del coronavirus fue clave para que la gestión empresarial fuera eficiente y eficaz.

4.2. Comunicación empresarial durante la crisis de la COVID-19 en España

En un escenario de crisis sanitaria como fue la del coronavirus, donde no existía ningún precedente sobre el que basarse ni ninguna fórmula preventiva definida en materia de comunicación ante una situación similar, hay una serie de pautas que todo plan de comunicación en una situación adversa debe recoger: sensibilidad, coherencia y empatía con lo que acontece.

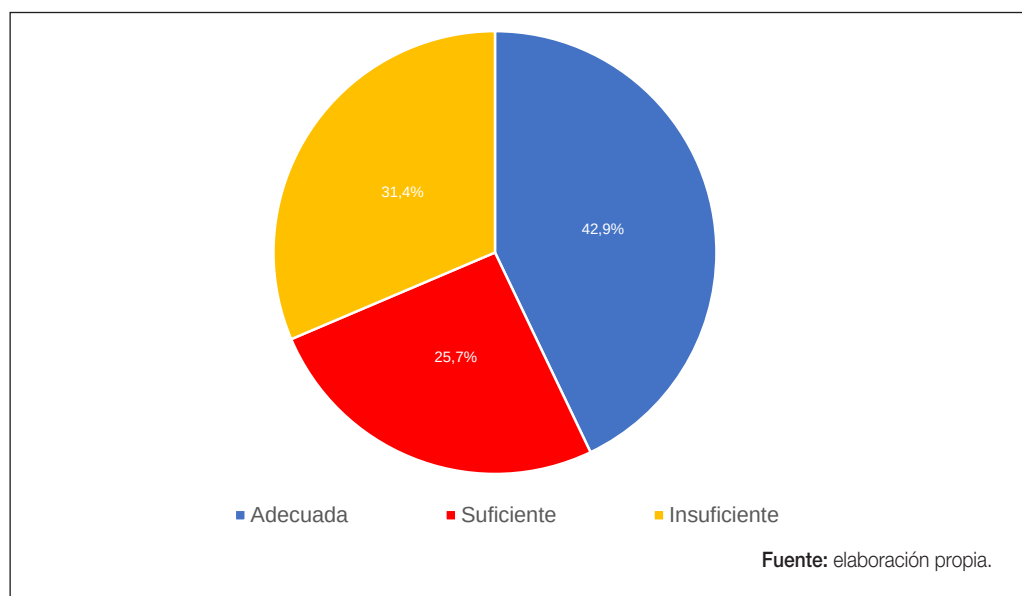
Los expertos en comunicación de crisis coincidieron en que la forma en la que se había comunicado el Gobierno con la sociedad había sido crucial en relación con la información que las empresas debían transmitir a sus interesados, sobre todo, a los empleados. En las encuestas realizadas para este trabajo, el 41,2 % de los encuestados consideró que sus empresas sí estaban adaptando la comunicación; el 32,4 % respondió que sí, pero que la empresa podría haberlo hecho mejor, y el 17,6 % consideró que su empresa no adaptó su comunicación empresarial a todas las medidas que se fueron publicando de forma escalonada por el Gobierno.

En esa situación totalmente inédita e imprevisible, con incertidumbre incluso a dos semanas vista, se puso de manifiesto que la mayoría de las empresas no contaba con planes de comunicación predefinidos con anticipación que ayudaran a actuar con cierta coordinación en la gestión de una crisis y menos para la gestión de una crisis de tal envergadura.

La sociedad no se sintió especialmente informada por el mundo empresarial. En el análisis de los datos extraídos de la encuesta realizada, solo un 22,9 % se sintió más informado por su empresa durante la crisis respecto a una situación de normalidad. El 42,9 % respondió que tenía la misma información y el 34,3 % consideró que no se le había informado más que en una situación de normalidad.

En cuanto a si los encuestados consideraban o no correcta la frecuencia de dicha comunicación durante la crisis, la encuesta ofreció los siguientes resultados:

Gráfico 4. ¿Considera adecuada la frecuencia de la información ofrecida?



Los resultados son bastante ajustados entre las tres respuestas que se plantearon, lo que invita a concluir que, posiblemente, en el ámbito interno, se hubiera deseado una comunicación más frecuente por parte de las organizaciones dado que la crisis de la COVID-19 fue abrupta y atípica respecto a otras y con medidas de carácter laboral y económico muy diferentes y veloces.

La comunicación interna debe ser esencial durante una crisis. En términos generales, ante una situación de normalidad, tal como se comenta a lo largo de este análisis, la comunicación es una herramienta de gestión empresarial. Con la crisis de la COVID-19, además, pasó a ser una herramienta de subsistencia. Informar de forma transparente, clara y oportuna fue algo crucial y necesario. Se debían comunicar los propósitos de la empresa y, a la vez, los planes de acción que se iban a ejecutar.

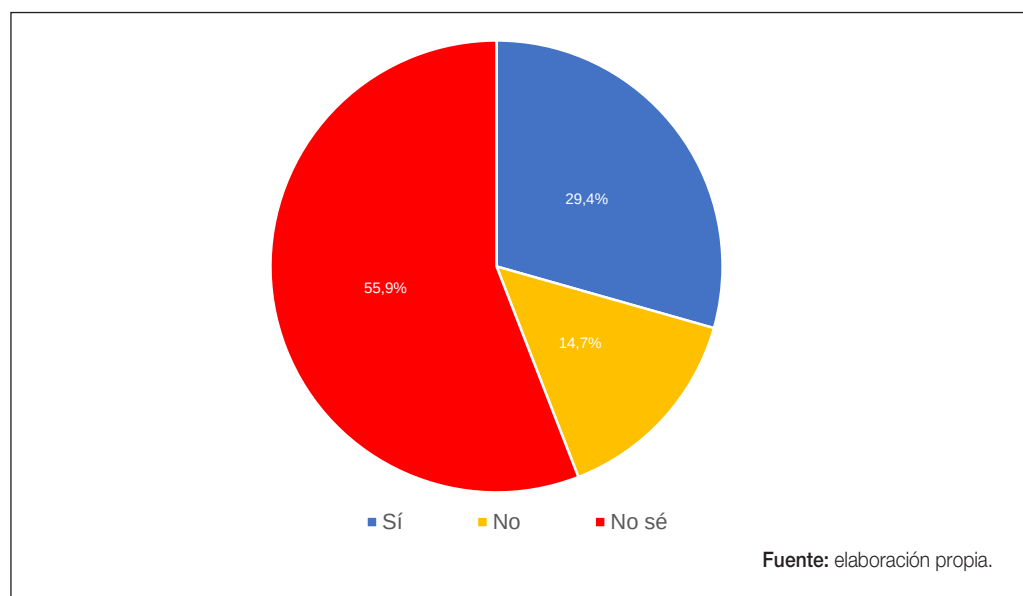
En este contexto, llaman la atención las respuestas obtenidas a la pregunta sobre si consideraban que sus organizaciones estaban comunicando de forma veraz, transparente y contrastada. Solo el 50 % de los encuestados consideró que su empresa sí estaba siendo transparente y estaba informando con datos reales y contrastados, mientras que

el 38,2 % respondió que la información enviada se podría haber mejorado en términos de veracidad y el 11,6 % manifestó que la comunicación que realizaba su empresa no cumplía con estos requisitos.

La anterior pregunta llevó a realizar la comparativa de si, por el contrario, consideraban que otras organizaciones estaban informando mejor respecto a la suya. Aunque en más de la mitad de los casos ni siquiera sabían si esta comunicación se estaba produciendo, es cierto que el 29,4 % de los encuestados consideró que otras organizaciones estaban comunicando más o mejor en esos meses respecto a su propia empresa. Solo el 14,7 % consideró que su empresa estaba comunicando mejor que el resto de las organizaciones.

Los resultados obtenidos en esas tres preguntas no son nada positivos respecto a si las empresas españolas ejecutaron o no los planes de comunicación empresarial durante esa crisis.

Gráfico 5. ¿Considera que otras compañías están teniendo una comunicación más fluida con sus empleados respecto a la crisis en comparación con su organización?



El 58,80 % de los encuestados consideró que los mensajes enviados por sus organizaciones sí ayudaron a afrontar y asumir los cambios que se iban produciendo como, por ejemplo, las comunicaciones referentes a las nuevas formas de trabajar desde casa o las nuevas formas para establecer reuniones de trabajo entre el equipo y con externos.

En otro punto del análisis se encontró que los encuestados consideraban que, respecto a otras crisis anteriores como, por ejemplo, la crisis de 2008, no podían determinar si en aquella estuvieron más informados que en esta por parte de su empresa. La edad de los encuestados, en la mayor parte de los casos, se situaba entre los 24 y 40 años, por lo que es posible que fuera la primera vez que se enfrentaban a una crisis en un trabajo o también puede darse el caso de que no lo recuerden por coincidir la crisis de 2008 con sus primeros años de experiencia laboral. El resto de los encuestados de mayor edad, en términos generales, consideró que se les había informado más en la crisis de la COVID-19 que en la de 2008 (16,1 %), aunque hubo otros que respondieron que se les había informado menos (también un 16,1 %).

Como ya se vio anteriormente, la comunicación en época de crisis debe ser fluida y respaldarse en un diálogo continuo que se enfoque bajo el paraguas de una comunicación bidireccional en la que todo el mundo está ansioso de respuestas ante numerosas dudas que surgen diariamente. Durante la crisis sanitaria de 2020, en la que la mayor parte de los empleados trabajaban desde casa, resultó muy importante no perder los vínculos creados con el trabajo presencial. Esto se podía conseguir mediante la creación de los comités de crisis. Además, durante la crisis sanitaria, las empresas debían entender la comunicación como una forma de apoyar y resolver, no como una función controladora.

Y en esto las empresas aprobaron notablemente. El 91,2 % de los empleados encuestados consideró que se había mantenido una comunicación fluida con sus empresas.

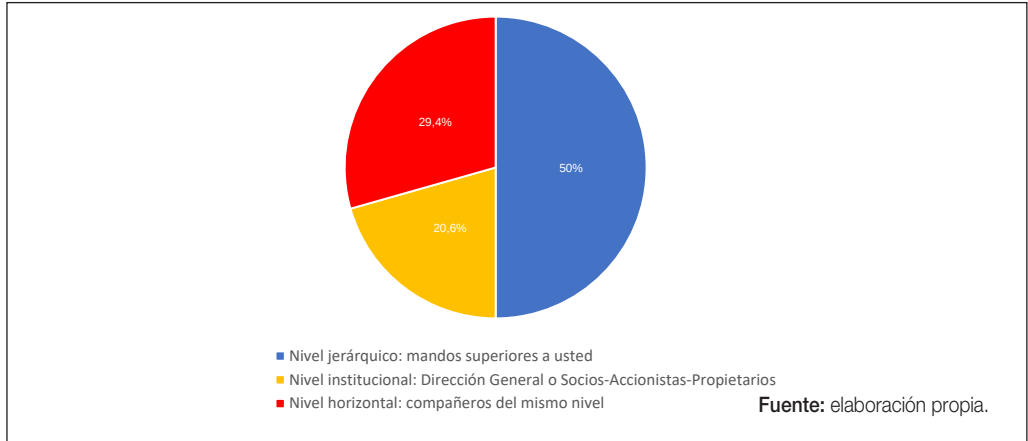
Tesa Díaz-Faes, directora de Comunicación del Grupo Pescanova, en aquellos días de confinamiento participó también en el webinar de la Dircom centrado en la crisis de la COVID-19 y explicó a los web-asistentes que, en su compañía, la comunicación interna se había convertido en un elemento imprescindible para salir de esta situación. En palabras textuales de Tesa:

Activamos el comité de crisis para analizar diariamente la evolución en los 20 mercados en los que estamos presentes y adaptarnos a la realidad de cada uno de ellos, con diferentes protocolos destinados a proteger la seguridad y salud de nuestros principales *stakeholders*, nuestros empleados.

Díaz-Faes también dio mucha importancia a lo que ya se ha analizado en el epígrafe anterior, la importancia de contar con un plan de comunicación de crisis y de un comité de crisis especializado que cuente con un portavoz delegado.

En estos días, en Pescanova, el comité de crisis se reúne todas las mañanas a primera hora, siguiendo un guion establecido y siendo muy operativos y prácticos. A continuación, cada director general de la compañía se reúne con el *Country Manager* de su área para trasladarle la información y poner en marcha las nuevas medidas, que cada uno lleva a su comité de crisis nacional, y adaptan los protocolos día a día.

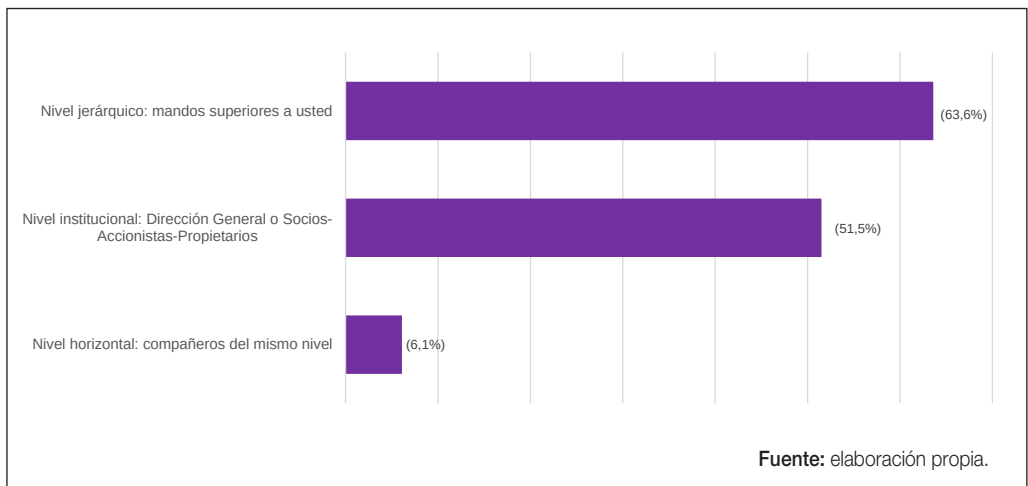
Gráfico 6. ¿Por qué nivel de su organización cree que está obteniendo más información de cómo afecta esta crisis a su empresa?



En el análisis de las respuestas a esta pregunta, vimos que la comunicación durante la crisis de la COVID-19 se produjo, en un 50 % de los casos, por el nivel jerárquico inmediatamente superior o por compañeros del mismo departamento (29,4 %), siendo la minoritaria la del nivel institucional, la dirección general.

Sin embargo, las respuestas de los empleados respecto a quién hubieran deseado que les comunicara la información en contraposición a lo que en realidad ocurrió arrojó divergencias en torno a lo sucedido, como se puede verse en el gráfico 7.

Gráfico 7. ¿Quién le hubiera gustado que le informara de la situación?



Los empleados hubieran preferido ser informados por sus mandos inmediatamente superiores (63,3 %; esta preferencia también se produce en tiempos de normalidad), aunque también, y de forma muy igualada, por la dirección general en un 51,5 %.

Sin embargo, a pesar de que se sentían informados durante la crisis a través de sus propios compañeros, este canal horizontal no les era relevante; esto, muy posiblemente, se relacione con la certeza, para muchos, de que ese tipo de información no está basada en datos contrastados ni objetivos y sí en criterios subjetivos y sensibles según quien la transmite.

Es evidente que, en previsión de futuros planes de comunicación en crisis, las empresas deberán valorar una comunicación más fluida por parte del nivel institucional.

Durante la pandemia se potenciaron exponencialmente los encuentros virtuales con empleados, clientes o proveedores mediante sistemas de multiconferencia y videoconferencia que evitaron desplazamientos innecesarios y la acumulación de personas en lugares cerrados, como son los centros de trabajo, con el consiguiente ahorro de costes y tiempo.

En cuanto a los medios de comunicación que se utilizaron durante la pandemia, los resultados mostraron que un 40,80 % consideró que fueron los correctos, el 43,80 % valoró que habían sido adecuados, pero que se podía mejorar, y el 15,6 % respondió que no habían sido los adecuados.

En comunicación interna hay que adaptar los mensajes y el medio utilizado al tipo de empresa. Hay empresas que utilizaron sistemas de mensajería instantánea, que no era los adecuados para los tipos de mensajes que se enviaban.

En la mayoría de las ocasiones, las empresas se vieron obligadas a utilizar estas herramientas de comunicación instantánea porque mucha de la nueva normativa se publicaba a última hora de la noche producto de las decisiones rápidas y urgentes que se llevaban a cabo por el Gobierno como, por ejemplo, conocer si determinados sectores podían ejercer de forma total o parcial su actividad al día siguiente de la comunicación en el Boletín Oficial del Estado. Por lo que, ante tal urgencia, no tuvieron otra opción que lanzar sus mensajes a través de medios de comunicación que quizá no eran los más adecuados, pero sí los más rápidos.

Con vistas a crisis futuras, los departamentos de comunicación pueden valorar la creación de un plan de actuación en este sentido por si vuelven a producirse situaciones parecidas para poder utilizar medios de comunicación de forma más organizada. Por ejemplo, que el portavoz de la empresa comunique a la persona responsable de cada departamento las medidas que se van a aplicar de forma urgente mediante una reunión o nota interna y que el jefe del departamento llame telefónicamente o se comunique mediante correo electrónico con todos los empleados a su cargo informando de las medidas que, de forma específica, aplican a su departamento. Y a su vez, debido a la excepcionalidad, los empleados deben ser lo suficientemente diligentes y prestar atención a dichos canales previamente establecidos en el plan. Muchas empresas, por la sorpresa y rapidez con la que se produjeron los hechos, no tenían definidos los canales de comunicación mediante los que

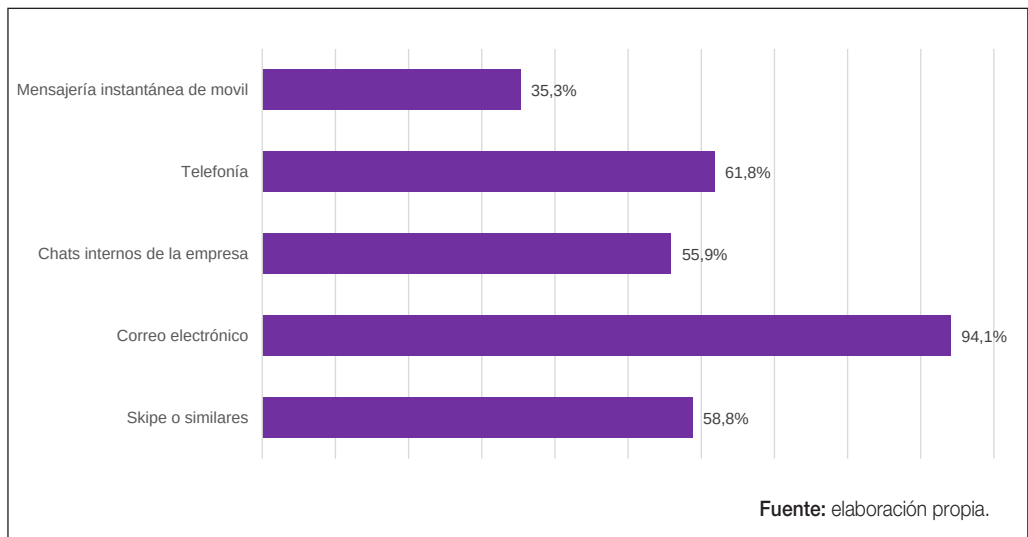
informar de forma tan veloz a los empleados y se encontraron, en muchas ocasiones, con que el empleado no había acudido a dicho canal para informarse.

Sin embargo, y en contraposición con lo deseado por los encuestados, Miguel López-Quesada, presidente de Dircom, reivindicó el papel de los medios tanto *online* como *offline*. «Los medios van a salir reforzados de esta crisis por el importante papel que están jugando», aseguró, quien también se refirió al papel que están jugando WhatsApp y otras redes sociales en términos de comunicación.

En cuanto al análisis de los datos obtenidos en la encuesta respecto a los medios de comunicación que la empresa utilizó con sus empleados para comunicar durante la crisis, el correo electrónico siguió siendo la herramientas preferente para trabajar (94,1 %) y aparecieron Skype, Teams o plataformas similares con un porcentaje de utilización mayor que el propio teléfono. Con esta pandemia, la necesidad de conversar y socializar, tras muchos días encerrados en casa, hizo que con una llamada de teléfono no bastara.

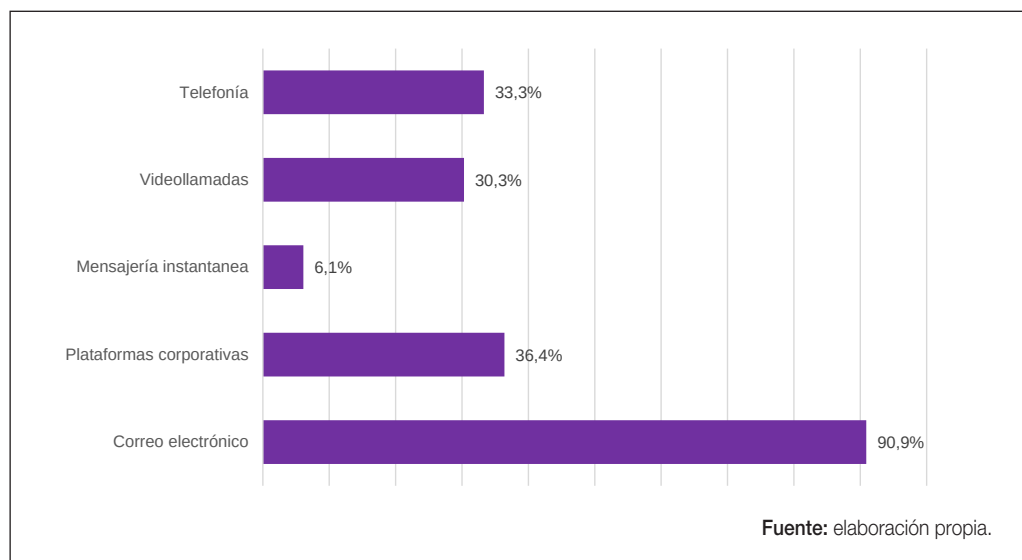
En las empresas, se recomendó que los empleados intentaran comunicarse, en la medida de lo posible, mediante la videollamada con el fin de intentar que el personal pudiera seguir teniendo un contacto visual diario con sus compañeros. Para Valentín Martínez-Otero, psicólogo y pedagogo, en una entrevista realizada a *Telva* el 17 de marzo de 2020, era «vital mantener la comunicación, además de realizar otras actividades y rutinas y llevar una disciplina personal». Para ello, la videollamada era clave: «Aumenta la información sensorial, pues complementa audio y vídeo, haciendo más presente a los demás y proporcionando más información sobre su bienestar».

Gráfico 8. Medios de comunicación utilizados por las empresas durante la crisis de la COVID-19



Sin embargo, si se analizan las preferencias de los empleados para comunicarse o ser comunicados, nos encontramos con que el correo seguía siendo el medio de comunicación más valorado (en un 90,9 %), y no valoraban tanto realizar videollamadas para trabajar (30,33 %). La mensajería instantánea, que fue utilizada en un 35,3 % de los casos durante la pandemia, también estaba entre los medios para ser utilizada, pero en menor medida (6,1 %).

Gráfico 9. Preferencia de medios de comunicación que los empleados desean que utilice la empresa durante la crisis de la COVID-19



En este punto, los departamentos de comunicación tienen otra importante cuestión sobre la que reflexionar en previsión de crisis futuras, ya que tendrán que intentar mejorar las formas de comunicación con los empleados y poner en consonancia los medios utilizados con los deseos de los trabajadores siempre que sea posible.

4.3. La comunicación económico-financiera de las empresas durante la crisis a nivel interno

Para todas aquellas empresas que no contaban con un plan de comunicación en tiempos de crisis o que sí lo tenían desarrollado, pero tampoco lo tenían adaptado a la envergadura de esta pandemia, la información nunca fue tan importante como lo fue durante aquellos meses.

Respecto a la comunicación económico-financiera, puesto que a veces se considera que es información bastante sensible, la empresa opta por no transmitirla en situaciones de normalidad. Hay empresas que son realmente reacias a compartir este tipo de información más

allá de la de obligado cumplimiento. Y esto se complica en una situación de crisis como la del coronavirus. Sin embargo, no se trata de no comunicar, sino comunicar de forma proactiva, pero con responsabilidad.

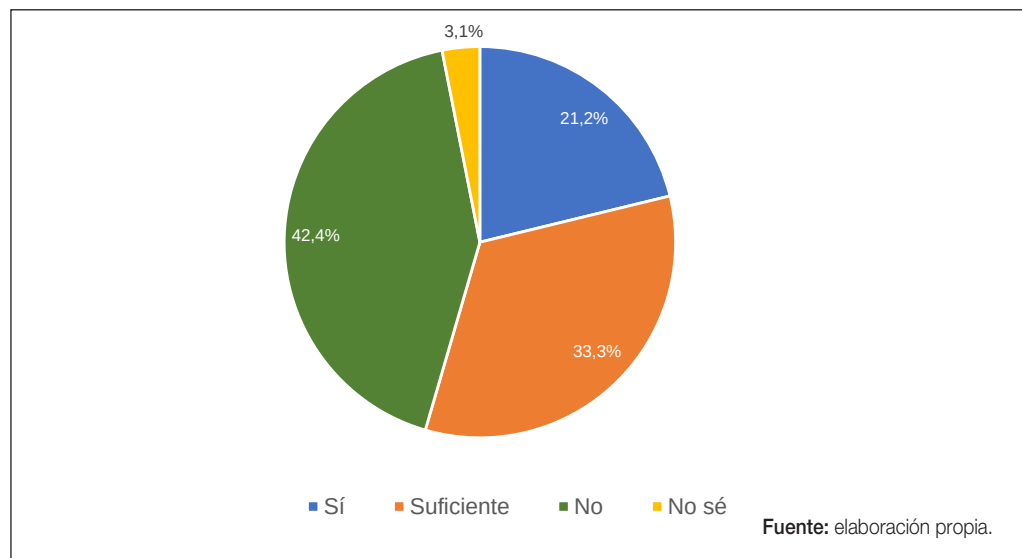
Durante la crisis, todos los trabajadores se encontraron con dudas respecto a si la empresa cumpliría con las obligaciones que tenía con ellos, si habría problemas de tesorería, problemas con el pago de las nóminas, problemas a la hora de la viabilidad de su puesto de trabajo, etc.

Así, en la encuesta realizada, las principales dudas de los empleados fueron acerca de la evolución de la situación económica de la empresa, si la empresa iba a optar por acudir a un ERTE o si se cumpliría con el pago de nóminas y hasta cuándo este pago estaría cubierto si la situación se alargaba.

En la pregunta de si su empresa había sido de las que se había visto obligada a cerrar por el estado de alarma y su puesto de trabajo se encontraba en una situación oficial de ERTE por fuerza mayor, si creía que su organización le debería seguir enviando información respecto a la situación y evolución de su empresa el resto del tiempo que durara su ERTE, el 66,7 % de los encuestados contestó de forma afirmativa, ya que ello les reportaba tranquilidad.

Es lógico, incluso, pensar que esta información debería seguir comunicándose cuando la empresa volviera a la «normalidad». La transparencia a nivel interno es importante durante una crisis y también lo es en la vuelta y restauración de la normalidad (Casanueva, 2020).

Gráfico 10. ¿Considera que la información enviada relativa a la situación económica, financiera y laboral sobre las circunstancias específicas de su compañía es suficiente y adecuada dada la situación actual?

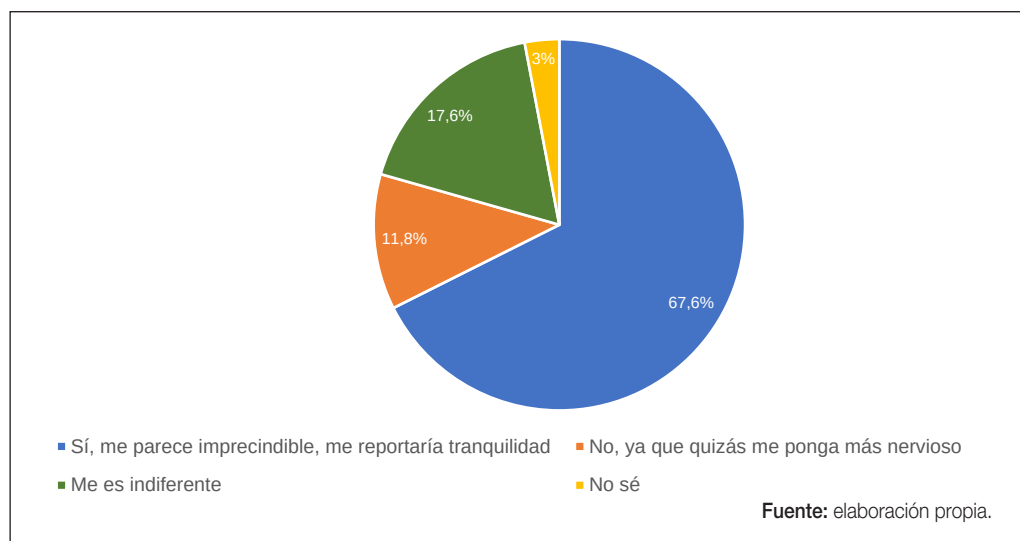


Durante la crisis del coronavirus, se distinguieron dos tipos de comunicaciones, la de carácter horizontal, realizada entre compañeros que atendió más a criterios de rumorología, y la de carácter jerárquico, que atiende siempre a criterios más objetivos.

Desde el lado horizontal se emitieron mensajes entre los empleados de incertidumbre como, por ejemplo, que se iba a proceder a despidos, que se iban a realizar ERTE cuando la empresa aún no había comunicado nada al respecto o que se ajustarían salarios y contrataciones, ya que la empresa no iba a poder sustentar esta situación en el tiempo. Todos ellos mensajes con elucubraciones que se trasladaban de un empleado a otro a un ritmo veloz. Es evidente que la rumorología, el negativismo y la situación de estrés provocada por la pandemia fue evidente y que caló profundo entre todos los trabajadores.

Aunque las empresas no han dado la respuesta adecuada para realizar este tipo de comunicaciones financieras y económicas entre sus empleados, estos, sin embargo, sí valorarían que se hiciera tal como muestra en el gráfico 11.

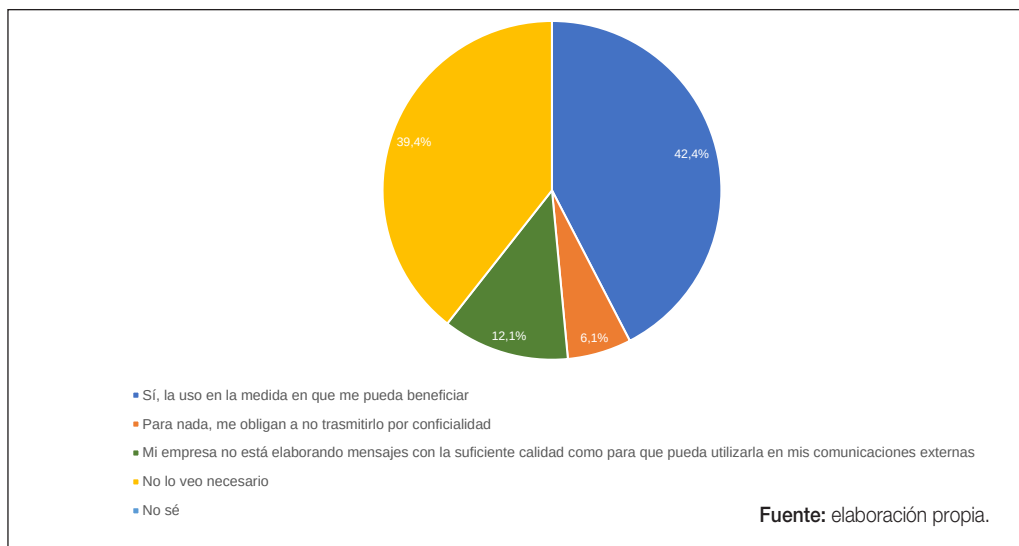
Gráfico 11. ¿Le gustaría que su empresa le enviara información precisa sobre la evolución semanal a nivel económico, financiero y laboral de esta crisis?



Para María Gil, experta en comunicación empresarial, «los rumores de empresa solo se hacen fuertes cuando los canales oficiales se silencian». Por lo que, durante una crisis, es imprescindible realizar comunicaciones por parte de la empresa que sean objetivas, claras, transparentes y acordes a la situación en tiempo real para no dar cabida al nerviosismo y a las noticias confusas o incluso falsas entre los trabajadores. Pero debe hacerse siempre con cabeza, mediante un plan previamente detallado y analizando por anticipado el impacto de transmitir dicha información. No olvidemos que el empleado, en las últimas décadas,

se ha convertido en el principal portavoz de la empresa, por lo que dichos rumores pueden trasladarse hacia el exterior causando, incluso, situaciones mucho más desagradables.

Gráfico 12. ¿Cree que la información que le transmite su empresa puede emplearla para trasladarla a sus relaciones con los grupos de interés externos (clientes, proveedores, asociados, bancos)?



Hay que informar de forma interna de hechos ciertos y decisiones tomadas siempre, pero obtiene mayor relevancia en situaciones de crisis tan graves como la del coronavirus.

Era importante que las empresas realizaran la comunicación interna acerca de las siguientes cuestiones con el fin de amortiguar el impacto de la difícil situación por la que se había atravesado:

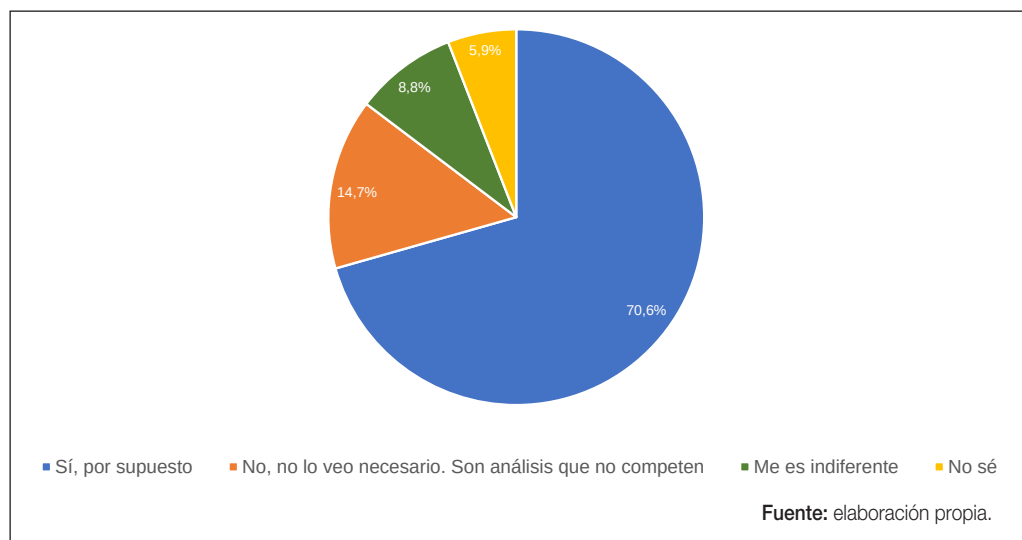
- Evolución de las ventas anuales frente a la crisis del coronavirus.
- Medidas financieras de protección de la empresa como, por ejemplo, si se habían ampliado posiciones de financiación bancaria o si se había hecho uso de líneas de financiación facilitadas por el Gobierno.
- Presentaciones de presupuestos post-COVID-19.
- En caso de situación de ERTE, presentaciones de planes futuros de reincorporación de la plantilla.
- Análisis del impacto de la crisis en la cartera de clientes.
- Medidas de carácter salarial, si se hubieran tomado. Por ejemplo, hay empresas que estando en ERTE complementaron los salarios de los trabajadores o, por el

contrario, empresas que ya habían anticipado a sus trabajadores que no podrían ofrecer, ese ejercicio, complementos salariales tipo *bonus*.

- Presentación de posibles congelaciones de presupuestos departamentales.

Sobre la importancia para los empleados de recibir este tipo de información, estos respaldaron en un 70,6 % que deseaban que su empresa les enviase un informe detallado de la viabilidad de la empresa de ámbito económico-financiera tras la crisis de la COVID-19, tal como se detalla en el siguiente gráfico:

Gráfico 13. ¿Desearía que su empresa le enviara un informe económico-financiero detallado sobre la viabilidad de la compañía?



Por último, y, pero no menos importante, cabe recalcar que la información económico-financiera y su comunicación durante la pandemia fue muy importante para los directivos y jefes de los diferentes departamentos de las empresas, ya que necesitaban de este tipo de información para poder tomar decisiones dentro de sus equipos.

5. Comunicación económico-financiera en las empresas tres años después del inicio de la crisis del coronavirus

Es indudable, con todo lo expuesto anteriormente, que la crisis de la COVID-19 debería haber provocado un cambio sin precedentes en la presentación de este tipo de información económico-financiera hasta ahora nunca visto y que fuera una piedra angular dentro de las compañías.

Una vez transcurridos tres años del inicio de la crisis de la COVID-19, cabe evaluar cómo se encuentran las empresas ante dichas circunstancias en cuanto a la comunicación económico-financiera.

Durante estos tres años, son muchos los aspectos que han dado un giro radical al escenario económico mundial además de la crisis de la COVID-19: se inició una nueva realidad tras salir de una pandemia que afectó tanto económicamente como en el ámbito social; la guerra de Ucrania está afectando a toda la economía mundial, pero, especialmente, a la europea; los tipos de interés están en alza y en la Unión Europea, posiblemente, llegarán a alcanzar entre el 2 % y el 4 %; hay una inflación desbocada y un riesgo elevado en los tipos de cambio, especialmente en el euro frente al dólar, ya que muchos flujos monetarios, por la inestabilidad europea, se están trasladando al dólar. Con este panorama mundial, a los negocios se les ha presentado una oportunidad para emprender transformaciones en cuanto a la comunicación con sus empleados para adaptarse y fortalecerse.

Enfocados en este nuevo contexto, se volvió a realizar una encuesta en los meses de marzo y abril de 2023, extrayendo una muestra de 51 personas, de ambos sexos, donde la predominancia de edad entre los encuestados fue entre 30 y 40 años y donde el 77,6 % trabajaba en el sector servicios y el 16,3 % en el industrial, siendo la actividad gubernamental y el sector primario de escasa proporción dentro de la muestra. El 20 % de los encuestados trabaja en un pyme y el 80 % en grandes empresas.

Las preguntas más destacables de dicha encuesta se relacionan a continuación.

Gráfico 14. ¿Su empresa, tres años después del inicio de la crisis de la COVID-19, suele trasladarle información económico-financiera de su organización de forma proactiva sin exigencias por parte de empleados y/o sindicatos?

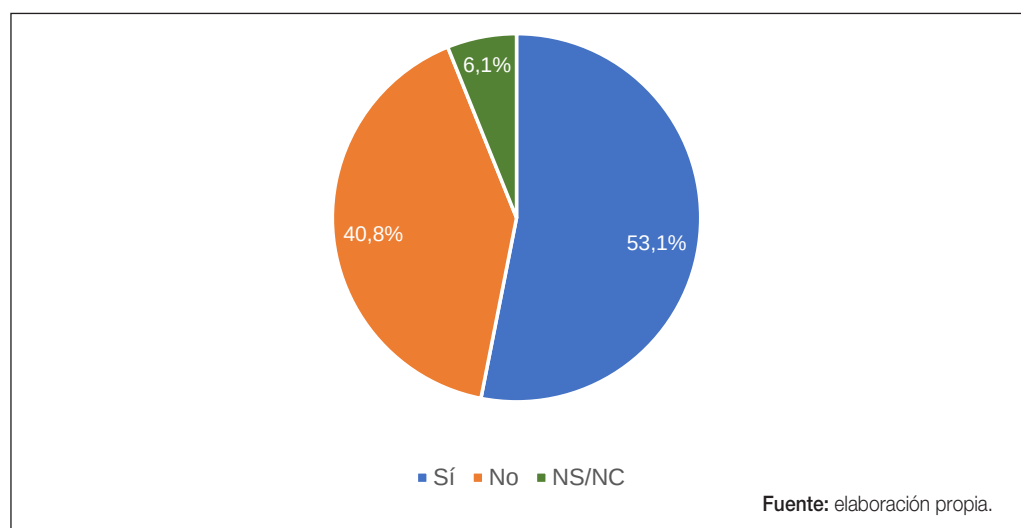
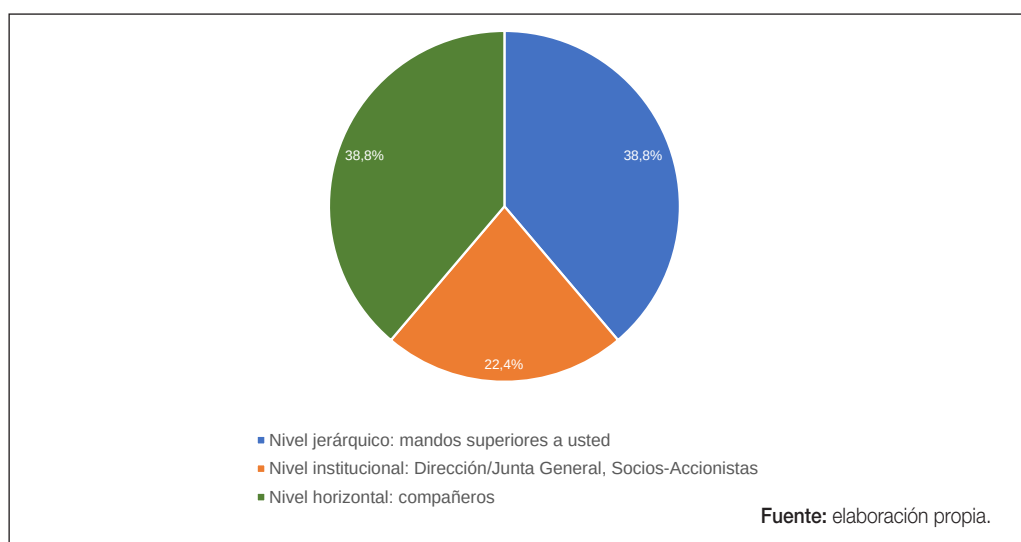


Gráfico 15. ¿Considera que su empresa genera ahora más comunicación económico-financiera con sus empleados tras la crisis de la COVID-19?



El 73,5 % de las empresas no genera ahora más información económico-financiera tras la crisis de la COVID-19, aunque sí es cierto que el 18,4 % de los encuestados consideran que sus empresas sí generan más información que antes.

Gráfico 16. ¿Por qué nivel de su organización cree que obtiene más información económico-financiera de su empresa?

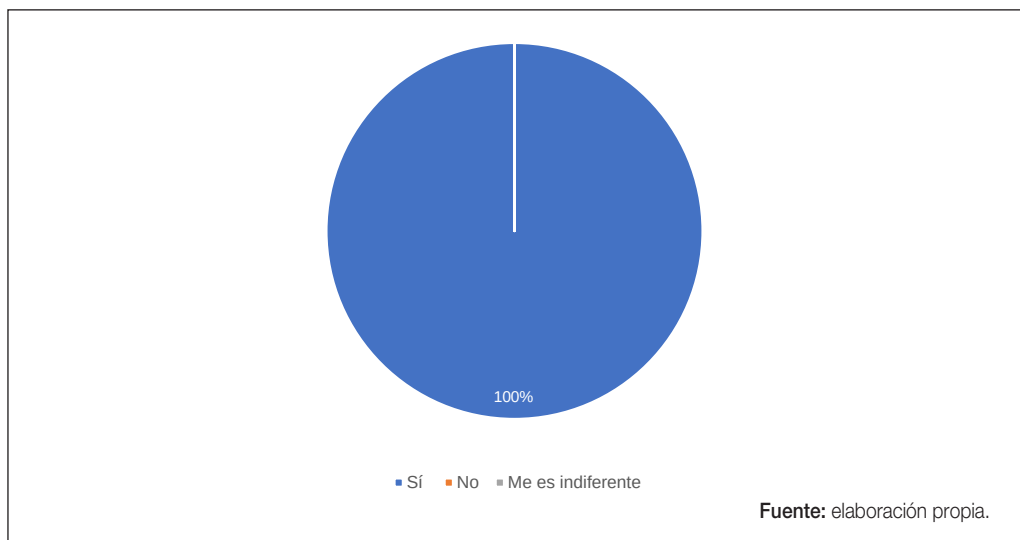


Si se realiza la comparación de esta pregunta en la actualidad con la realizada en abril de 2020, se detecta que la información transmitida por los niveles de mandos inmediatamente superiores al de cada interesado baja del 50 % de la muestra de abril de 2020 al 38,8 % en abril de 2023 y, sin embargo, crece la transmisión de información en niveles horizontales (posible incremento de la rumorología y medias verdades). Justo lo que se debía evitar.

Ahora bien, se detectan también cambios en la forma en la que el empleado desea que se traslade esa información. Así pues, mientras que durante la pandemia se prefería el correo electrónico, hoy por hoy se valora al mismo nivel que sea mediante reuniones corporativas de presentación de dichos datos.

Lo más destacado es que, mientras en abril de 2020 el empleado valoraba positivamente que la empresa trasladase este tipo de información en un 70,6 % y la muestra recogía personas a las que les era indiferente o no les interesaban dichos datos ya que no eran de su competencia (30 %), el análisis actual es bien diferente, como muestra el gráfico 17.

Gráfico 17. ¿Cree que las empresas deberían valorar transmitir este tipo de información a sus empleados de forma frecuente independientemente de si estamos en una crisis o no?



Analizando lo que implican los resultados de los gráficos 14 , 15 y 17, es más que evidente que las empresas siguen sin dar la suficiente relevancia o prestar atención a la transmisión de esta información entre los empleados. Con estos resultados, es importante que los departamentos de comunicación, financiero y la dirección general hagan grandes esfuerzos aún por entender el valor añadido que puede generar la trasmisión de esta información a sus empleados siguiendo las recomendaciones que se han trasladado en epígrafes anteriores.

6. Conclusiones

Esta investigación ha partido de un objetivo claro que ha sido la revisión de la comunicación económico-financiera en época de crisis, con especial interés en la comunicación económico-financiera trasladada por las empresas durante la crisis del coronavirus en España.

A través de la consulta a la bibliografía ya existente en cuanto a comunicación empresarial en situaciones de crisis, se ha podido crear un marco teórico a fin de crear una base para poder analizar si, durante la crisis del coronavirus, las empresas han tomado en cuenta los múltiples modelos de comunicación de crisis que previamente ya habían sido definidos por la literatura.

A continuación, se intentan aportar algunas conclusiones fundamentales que se han extraído a lo largo de este trabajo. Se parte, en primer lugar, de su enumeración para, posteriormente, argumentarlas y justificarlas de forma detallada:

- Importancia de contar con un plan de comunicación previamente definido ante posibles crisis y de canalizar esa comunicación a través de la creación de comités de crisis.
- Comunicación económico-financiera escasa por parte de las empresas antes y durante de la crisis por ser un tipo de comunicación compleja y sensible, pero con un fuerte incremento en el interés por la misma durante la crisis de la COVID-19. Entender este tipo de información como una fuente de crecimiento para la empresa y para el interesado.
- La importancia y necesidad de adaptar la comunicación económico-financiera según el grupo de interés al que se dirija.
- Medios de comunicación elegidos por parte de los diferentes *stakeholders*.
- En tiempos de crisis, la comunicación empresarial y también la comunicación económico-financiera debe ir en consonancia con las emociones de nuestros interesados. La comunicación que se realice, aunque mayoritariamente sea numérica por su propia naturaleza, debe trabajarse con empatía adecuándose a las circunstancias y contexto en el que se traslada.

1. Importancia de contar con un plan de comunicación previamente definido ante posibles crisis y de canalizar esa comunicación a través de comités de crisis.

El silencio no es una opción ni debe ser una barrera de defensa ante una crisis. Si se implementan sistemas de comunicación empresarial en tiempos de crisis de forma preventiva, estos sistemas resultarán más familiares en nuestra corporación y la familiaridad implicará más control sobre lo que se comunique a los interesados.

Son muchos los estudios a lo largo de todos estos años que ya han manifestado que la comunicación empresarial no debe entenderse como una cuestión residual dentro de la empresa y mucho menos en tiempos de crisis.

Contar con un plan de comunicación de crisis previamente definido no significa que se vaya a cumplir en su totalidad y mucho menos que funcione sin dejar resquicio al error, pero es evidente que ayuda a las empresas a desarrollar su comunicación en circunstancias extremas en mejor medida que una empresa que no cuenta con este tipo de herramientas.

La crisis del coronavirus en 2020 puso de manifiesto esta conclusión de forma rápida, por sorpresa y sin tiempo para la reflexión meditada. La comunicación empresarial rápida y eficaz, con la mayor parte de nuestros empleados trabajando desde sus hogares, fue más importante que nunca. La opción contraria generó confusión y desconcierto y, dada la excepcionalidad de la situación y los cambios tan abruptos y rápidos que provocó la pandemia, fue fundamental que la empresa, mediante la comunicación, trasladase calma a sus empleados y a sus clientes. La rumorología sobre determinadas situaciones como, por ejemplo, los ERTE, se extendió a la velocidad de la luz entre los empleados, sobre todo, incentivado por las múltiples noticias que sacudían nuestras televisiones y a las que todos teníamos acceso.

Por otro lado, la literatura ya existente en cuanto a la gestión de la comunicación de crisis hace referencia, en todo momento, a la creación de comités de crisis que gestionen esta de una forma previa y, por ende, organizada. Durante la crisis del coronavirus se pudo observar que las empresas que contaban con planes de comunicación en tiempos de crisis reaccionaron mejor, pero que esto pudo ser gracias a la existencia de los comités de crisis. Gracias a ellos se reaccionó con más agilidad y el interesado (empleado, cliente o proveedor) se encontró con un grupo de comunicación y un protocolo de gestión específico dentro de la empresa al que acudir en caso de dudas.

Debemos nombrar los llamados comités de crisis y confiar en los mensajes que estos transmitan. Así pues, al igual que una empresa está preparada y tiene un comité que se pone en funcionamiento en caso de un incendio, las empresas deben contar con un mecanismo de información financiera que fluya hacia todos los grupos de interés (externos e internos), y no solo a los de siempre, de forma transparente, real y con cabeza.

Cabe destacar también que en la encuesta realizada en los meses de la pandemia se produjo una divergencia entre el nivel jerárquico desde donde se comunicó y el deseo de los interesados acerca de quién debía hacerlo. Por lo tanto, se concluye que es importante que las empresas mantengan la comunicación de los niveles jerárquicos superiores, pero también deben valorar una mayor implicación de los niveles institucionales (socios, dueños) de la empresa.

2. Comunicación económico-financiera escasa por parte de las empresas antes y durante de la crisis por ser un tipo de comunicación compleja y sensible, pero con un fuerte

incremento en el interés por la misma por parte de los interesados durante la crisis de la COVID-19. Necesidad de adaptar dicha información económica al público al que nos dirigimos para entenderla como una fuente de crecimiento para la empresa y para el interesado.

En cuanto al traslado de información económico-financiera en situaciones de normalidad, hasta el día de hoy, las empresas aún son bastante reacias a informar más allá de lo plenamente imprescindible y, en términos generales, se suele comunicar siempre información histórica. Las empresas aún tienen mucho camino por recorrer en este tipo de reportes.

Hay muchos trabajadores que, por falta de tiempo o por ser una comunicación técnica o compleja, no la valoran lo suficiente y/o no la entienden con suficiente claridad, por tanto, no prestan demasiada atención a este tipo de comunicaciones.

Sin embargo, en la crisis del coronavirus se despertó una especial inquietud entre los trabajadores por conocer más y con más frecuencia los datos económicos de sus compañías, a fin de poder valorar si sus empleos estaban garantizados en tiempos tan delicados.

Consecuencia del estudio realizado, se puede concluir que las empresas deberían tener voluntad propia por mejorar en este sentido y valorar una nueva línea de trabajo dentro de la empresa en el área de la comunicación económico-financiera. Deberían realizarse esfuerzos para poner en consonancia los departamentos financieros, de comunicación y dirección.

Se ha entendido siempre que, en la comunicación de este tipo, los únicos interesados eran los inversores, bancos y accionistas o dueños de la empresa y es a los únicos a los que se les dirigía la misma. Con la crisis del coronavirus y el incremento de la formación de los empleados, así como su, cada vez mayor, profesionalidad, tenemos un nuevo e importante grupo de interés: el empleado. Además, el empleado se convierte en uno de los principales canales para trasladar información de la empresa a nivel externo, sobre todo con el aumento de los medios y aplicaciones de comunicación en los últimos años.

Cabe señalar que la empresa y, sobre todo, los departamentos financieros deben hacer grandes esfuerzos por poder proyectar esa información de la forma adecuada, adaptándose al público que se dirigen en todo momento y a los objetivos marcados. De nada servirá que el departamento financiero comunique datos que al receptor no le interesen, no los entienda o no encuentre en ellos el suficiente valor añadido para usarlos. El papel del departamento financiero, en este sentido, es de vital importancia. Tiene un significativo reto aún por conseguir y que, hoy por hoy, aún no se ha perfilado: adaptar y conectar con los grupos de interés con la información económico-financiera de la empresa y encajarla a sus intereses particulares. Deben trasladar esta información económico-financiera como algo dinámico (encaminada hacia acciones futuras) y dejar de lado el reporte estático (información histórica).

La crisis de la COVID-19 empujó a las empresas a un cambio en las previsiones de tesorería, de presupuestos anuales y viabilidad de proyectos y de puestos de trabajo, por lo que, utilizando las herramientas adecuadas, los departamentos de comunicación y financieros

deben ponerse en sintonía para comunicar este tipo de información futura y no solo limitarse a la información que es parte del pasado. Los trabajadores demandaron este tipo de comunicación durante la crisis del coronavirus para sentirse más seguros respecto a la viabilidad de sus empresas en el sistema.

Este tipo de comunicaciones económico-financieras deberían haber llegado para quedarse para siempre.

3. Medios de comunicación elegidos por parte de los diferentes *stakeholders*.

Se cometieron algunos errores respecto a los medios de comunicación utilizados que generaron demasiado desconcierto entre los trabajadores, sobre todo, en las grandes corporaciones. Hay que ser conscientes de que cada empresa debe adaptar la comunicación a su tipo de organización, a sus grupos de interés y a sus necesidades específicas.

Además, al tratarse de información con un base muy técnica, hay un campo amplio de trabajo para poder hacerla lo más interactiva y dinámica posible. Hay que adaptar la comunicación realizada al grupo de interés siempre teniendo en cuenta el medio de comunicación con el que ese grupo se siente más cómodo y donde concretemos que puede causar mayor impacto.

4. En tiempos de crisis, la comunicación empresarial y también la comunicación económico-financiera debe ir en consonancia con las emociones de nuestros interesados. La comunicación que se realice, aunque mayoritariamente sea numérica por su propia naturaleza, debe trabajarse con empatía adecuándose a las circunstancias y contexto en el que se traslada.

Se deben humanizar los números, usando la empatía y la solidaridad ante situaciones tan complicadas. Usar un enfoque únicamente técnico en una situación como la crisis sanitaria mundial que se vivió, donde las emociones fueron el motor de toda la población, sería un riesgo para nuestro plan de comunicación.

La crisis del coronavirus puso de manifiesto que podemos generar mucha información en tiempo récord, llegando a todos los públicos, en una sociedad que cada vez cuenta con más medios para interactuar, incluso, desde su propio hogar.

Cuando este tipo de comunicaciones se confeccionaban en tiempos más largos, durante la crisis de la COVID-19 las empresas tuvieron que adaptar sus procesos de trabajo y generarla y comunicarla casi en tiempo real para interactuar con su medio y adaptarse a los requerimientos de la normativa específica de la pandemia.

Pero ante todo, en situaciones tan complicadas y sensibles como la pandemia, sin dejar de lado la comunicación externa, se ha comprobado que la comunicación interna debe ser la prioridad de toda empresa porque ellos serán la principal fuente de información.

En definitiva, la pandemia de COVID-19 ha cambiado la forma de comunicar en el ámbito corporativo tanto en contenido como en formato y en el medio donde hacerlo. En cuanto a la comunicación económico-financiera por parte de las empresas, más allá de los grupos de interés como socios, inversionistas y entidades financieras que siempre han sido los únicos receptores, estas aún tienen un importante reto de adaptabilidad para que este tipo de información sea de valor añadido para otros nuevos grupos en potencia cada vez más necesitados de información y más preparados para recibirla: los empleados.

La crisis del coronavirus viene a poner de manifiesto lo que, en los últimos diez años, ya venía manifestándose bajo pequeños cuentagotas: la importancia de transmitir ese tipo de información ya no solo del pasado, sino del presente, y los planes de futuro. Y hacerlo de forma correcta, realizando grandes esfuerzos entre el departamento de comunicación y financiero y, siempre, bajo el paraguas de la responsabilidad, la coherencia, la profesionalidad y la correlación con la situación de lo que se transmite y los objetivos que se desean conseguir con dicha comunicación. Y, por supuesto, sin menospreciar la adaptabilidad al grupo de interés al que se dirige para poder mejorar su atención e interés en dicha información.

Es mejor transmitir datos reales, aunque comedidos, que no transmitir nada o transmitir demasiados y que no se entiendan, para evitar rumorologías o noticias falsas, sobre todo, en circunstancias tan adversas a nivel laboral y económico, como fue la crisis del coronavirus.

5. Tras tres años de pandemia, en la actual realidad, la transmisión de comunicación económico-financiera sigue siendo escasa en las organizaciones y la dirección financiera sigue estando suspensa en esta tarea. A pesar de que la pandemia del coronavirus, así como las posteriores crisis que se han ido encadenando, sugiere la necesidad de afrontar cambios ante el contexto complejo en el que nos movemos, siguen sin transmitir la información económico-financiera necesaria a los empleados.

En el contexto económico tan volátil y desordenado en el que nos encontramos, contar con un plan de comunicación económico-financiera podría ser una forma de diferenciarnos respecto al resto de las organizaciones y convertirse en un posible mecanismo de retención del talento ante «la gran renuncia» de puestos de trabajo que está aconteciendo en el ámbito mundial.

Una vez llegados a este punto y, no menos importante, se establece la necesidad de fomentar la cultura de diálogo económico-financiero entre empresa y empleados a través de una figura clave y en pleno auge en las organizaciones, el *controller*. El *controller* puede ser uno de los mejores impulsores y catalizadores de esta información al resto de empleados por su visión económica y estratégica dentro de la empresa. Ahora más que nunca se necesitan profesionales ágiles, proactivos y conocedores del negocio que sean capaces de trasladar esta información y necesidades a los empleados en el menor tiempo y de la mejor manera posible para reajustar objetivos y estrategias en función de los acontecimientos en tiempo real. El liderazgo de esta figura en el traslado de dicha información a los empleados

será clave en las organizaciones. El *controller* será el catalizador de la comunicación en las empresas en tiempos de disrupción.

Así pues, en la transmisión de información económico-financiera, la dirección financiera, junto con la dirección general, el departamento de contabilidad y el *controller* financiero tendrán los siguientes retos en los próximos años:

- Adaptabilidad a grupos de interés y distintas situaciones utilizando la empatía. La comunicación que se realice, aunque mayoritariamente sea numérica por su propia naturaleza, debe trabajarse con empatía adecuándose a las circunstancias y el contexto en el que se traslada.
- Conseguir trasladar información con valor añadido para todos los grupos de interés, no solo para los de siempre.
- El departamento financiero y el de contabilidad tienen un gran trabajo por delante junto con el departamento de comunicación para adaptar este tipo de información.
- Conseguir adaptar equipos de trabajo especializados en este tipo de comunicaciones a través de la figura del *controller*.
- Medir los beneficios del reporte de dichas comunicaciones: reputación, productividad, transparencia y crear modelos de *reporting* por grupos de interés (no hay que limitarse a los informes reglados o para especialistas en la materia).
- Adaptabilidad de nuevas exigencias en materia de información no financiera, que empezará a ser de exigible cumplimiento para todas las organizaciones en materia de ESG, en inglés, *environmental, social and governance* (ambiental, social y de gobernanza).

Referencias bibliográficas

- Álvarez, E. (1986). La información económico-financiera en España. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 49, 35-51.
- Amat, O. (2017). *Empresas que mienten*. Profit Editorial.
- APD (28 de octubre de 2019). ¿Cómo te afecta la Ley de Información no financiera y diversidad? <https://www.apd.es/como-afecta-ley-de-informacion-no-financiera-y-diversidad/>
- Banco de España (2020). *Proyecciones macroeconómicas de la economía española (2020-2022): contribución del Banco de España al ejercicio conjunto de proyecciones del Eurosistema de junio de 2020*.
- Bercheruelo, B. (coord.). (2013). *Comunicación financiera: transparencia y confianza*. Estudio de Comunicación.
- Casanueva, L. (9 de abril de 2020). La comunicación empresarial post-COVID-19. *Vozpópuli*. https://www.vozpopuli.com/opinion/estrategia-comunicacion-empresarial-coronavirus-empleados_0_1344167091.html
- Dirigentes Digital (8 de octubre de 2015). Errores y aciertos en la gestión de crisis corporativas. https://dirigentesdigital.com/hemeroteca/errores_y_aciertos_en_la_gestion_de_crisis_corporativas-DGDD8041
- Enrique Jiménez, A. M.^a (2007). *La comunicación empresarial en situaciones de crisis: la crisis de Fontaneda* [tesis doctoral]. Universitat Autònoma de Barcelona.
- García Fernández, A. (2016). *Tres preguntas para una gestión económica inteligente*. Libros de Cabecera.
- Kerchove, D. de (1999). *La piel de la cultura*. Gedisa.
- Kieso, D. y Weygandt, J. (2006). *Contabilidad intermedia* (2.^a ed.). Limusa Wiley.
- Llorente Olier, J. I. (2017). *Elaboración y presentación de informes económico-financieros y reporting*. Centro de Estudios Financieros.
- Martínez Pina, A. M.^a (2014). *La normalización contable española desde sus inicios* [conferencia inaugural]. I Jornada AECA, «Normalización y derecho contable desde sus inicios», Madrid, 8 de mayo.
- Paniagua Gallar, C. (2010). Una historia de la comunicación de crisis en España. *Icono* 14, 2(8), 3-24.
- Paniagua, A. (25 de marzo de 2020). ¿Cómo comunicar en tiempos de crisis? *Eventoplus.com*. <https://www.eventoplus.com/articulos/como-comunicar-en-tiempos-de-crisis/>
- Rojas Orduña, O. I. (2003). La comunicación en momentos de crisis. *Comunicar*, 21, 137-140.

Gema Corrochano González. Licenciada en Economía y en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad Carlos III de Madrid. Máster universitario en Dirección Económico-Financiera por CEF-UDIMA. Controller certificado (CCA). Su primera experiencia profesional fue como analista financiero en el sector banca (CECA y Banco Santander) y fondos de inversión privados. Posteriormente, se trasladó al área de consultoría de empresas ejerciendo como responsable de control de gestión en ETL Global durante ocho años. Actualmente, es técnico dentro de la División Económico-Financiera en CDTI, organismo público dependiente del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades. <https://orcid.org/0009-0004-4190-6703>



La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable

Rubén Lado-Sestayo (autor de contacto)

Profesor titular.

Universidad de Santiago de Compostela (España)

ruben.lado.sestayo@usc.es | <https://orcid.org/0000-0003-3760-2868>

Milagros Vivel-Búa

Profesora titular.

Universidad de Santiago de Compostela (España)

mila.vivel@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-8829-3746>

María Amparo Centeno-Carballido

Profesora universitaria.

Universidad de A Coruña (España)

amparo.centeno@udc.es

Andrea Martínez-Salgueiro

Profesora ayudante doctora.

Universidad de Vigo (España)

andrea.martinez.salgueiro@uvigo.es | <https://orcid.org/0000-0001-5973-4971>

Extracto

Este artículo analiza la supervivencia empresarial y sus determinantes en el sector turístico español durante el periodo 2018-2021. En particular, se analiza una muestra de empresas del ámbito hotelero y de restauración localizadas en España y durante un periodo de pandemia generado por el virus SARS-CoV-2. Al mismo tiempo, esta investigación considera como factores determinantes tanto variables a nivel de empresa como variables a nivel del destino turístico donde se ubican. Los resultados muestran que ambos tipos de variables son relevantes en el estudio de la supervivencia empresarial, si bien su significatividad e importancia es diferente en algunos casos en función de la naturaleza del negocio, esto es, entre hoteles y restaurantes.

Palabras clave: hotel; restaurante; quiebra; supervivencia; localización; turismo; pandemia.

Recibido: 03-07-2023 / Aceptado: 19-10-2023 / Publicado (en avance online): 16-02-2024

Cómo citar: Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M., Centeno-Carballido, M.^a A. y Martínez-Salgueiro, A. (2024). La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 233-258. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19297>



Survival in Spanish tourism companies: an economic-accounting study

Rubén Lado-Sestayo (corresponding author)

Milagros Vivel-Búa

María Amparo Centeno-Carballido

Andrea Martínez-Salgueiro

Abstract

This article analyses the business survival and its determinants in the Spanish tourism sector during the period 2018-2021. In particular, it analyses a sample of companies in the hotel and catering sector, located in Spain and during a period of pandemic generated by the SARS-CoV-2 virus. At the same time, this research considers determinants both at the firm level, and at the level of the tourist destination where they are located. The results show that both types of variables are relevant in the study of business survival, although their significance and importance is different depending on the nature of the business, between hotels and restaurants.

Keywords: hotel; restaurant; bankruptcy; survival; location; tourism; pandemic.

Received: 03-07-2023 / Accepted: 19-10-2023 / Published (online preview): 16-02-2024

Citation: Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M., Centeno-Carballido, M.^a A. y Martínez-Salgueiro, A. (2024). La supervivencia en las empresas turísticas españolas: un estudio económico-contable. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 233-258. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19297>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Revisión de la literatura
 - 2.1. Análisis bibliométrico
- 3. Estudio empírico
 - 3.1. Metodología
 - 3.2. Muestra y estudio estadístico descriptivo
 - 3.3. Resultados
- 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación Valoración Financiera Aplicada (VALFINAP), con código GI-1866 (Universidad de Santiago de Compostela), seleccionado en la convocatoria 2022 de Grupos de Investigación promovida por el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

1. Introducción

La quiebra empresarial es un fenómeno complejo con incidencia directa en diferentes grupos de interés tanto en el ámbito interno de la empresa, por ejemplo, socios, trabajadores, directivos, etc., como en el externo, inversores, Administración pública e instituciones financieras, entre otros. Así, la literatura científica lleva décadas analizando este fenómeno para identificar las principales variables que explican y predicen el riesgo de fracaso con el objetivo final de mitigarlo o, en su defecto, minimizar su impacto económico y social (Gémar *et al.*, 2016; Vivel-Búa y Lado-Sestayo, 2021).

Centrándonos en el sector turístico, el estudio de la quiebra empresarial resulta especialmente crítico o relevante debido a su rol protagonista como fuente de riqueza y empleo en muchas economías como la española. Según la Organización Mundial del Turismo (OMT) (2023), a pesar de la ralentización del crecimiento provocado por la pandemia provocada por la COVID-19, el sector turístico representa uno de los principales contribuyentes al producto interior bruto (PIB) mundial, en un intervalo medio entre el 9 %-12 % hasta 2020, y engloba un porcentaje en torno al 30 % de las exportaciones mundiales de servicios, siendo el principal sector exportador de muchos países. En el ámbito europeo, contribuye, aproximadamente, al 10 % del PIB de la Unión Europea (UE). Además, sus perspectivas a largo plazo lo posicionan como uno de los motores del crecimiento económico en los próximos años (Consejo de la Unión Europea, 2022; OIT, 2017; UNWTO, 2020; WTTC, 2023). En definitiva, un sector turístico dinámico formado por empresas activas y financieramente sanas es importante para la economía real de un país.

Durante la pandemia de la COVID-19 se sucedieron diferentes marcos de actuación para todos los agentes implicados, esto es, hoteles, aerolíneas, restaurantes, turoperadores, etc., que condicionaron el desarrollo de la actividad turística. Poniendo el foco en el mercado turístico español, si bien el cierre del año 2021 no fue especialmente negativo debido a que la recuperación de la movilidad y los procesos de vacunación contribuyeron a recuperar la demanda turística, a finales de 2020 permanecía abierto un 39 % menos de establecimientos hoteleros que en 2019 (Hostelería de España, 2022), lo que denota una importante tasa de cierre/fracaso empresarial en el sector. De hecho, con el objeto de evitar su quiebra, muchos hoteles se pusieron en venta a precios considerablemente bajos o, en su caso, optaron por la venta de una parte de sus activos para obtener liquidez, agudizando el gran interés que diversos fondos de inversión extranjeros ya tenían sobre el rentable sector hotelero español.

En conjunto, esto denota el periodo de pandemia como una etapa relevante de estudio del fenómeno de la quiebra en un sector clave para la economía nacional como es el turístico.

Habitualmente, el estudio empírico del fracaso empresarial se ha realizado poniendo el foco en identificar y, en su caso, cuantificar la probabilidad de ocurrencia de este fenómeno, fundamentalmente, usando modelos binarios (*probit/logit*). Sin embargo, a nuestro juicio, ello puede ser complementado estudiándolo bajo un enfoque de supervivencia, esto es, identificando el tiempo transcurrido hasta que se produce el fracaso (Barros *et al.*, 2010), lo cual ha sido poco explorado para el sector turístico, máxime tras el periodo pandémico reciente. En consecuencia, con el análisis de supervivencia podemos evaluar si existen diferencias entre las empresas turísticas que fracasan en periodo temporal reciente o temprano respecto al periodo de observación asumido en el estudio empírico, lo cual es interesante en un horizonte temporal caracterizado por un fuerte *shock* del sector turístico asociado a la pandemia de la COVID-19.

Dado este contexto, el objetivo de este trabajo es analizar la supervivencia empresarial y sus determinantes en el sector turístico español durante el periodo 2018-2021 considerando tanto hoteles como restaurantes. La principal contribución de esta investigación es que, a nuestro conocimiento, generamos evidencia empírica inédita sobre la supervivencia empresarial en este ámbito sectorial durante un periodo reciente caracterizado por la pandemia de la COVID-19 que, como se indicó, tuvo un notable impacto en la actividad turística. Además, otra contribución de esta investigación se basa en el conjunto de variables analizadas, dado que no solo se consideran variables a nivel de empresa, sino también variables propias de la ubicación geográfica del negocio. Ello es relevante por dos motivos: por una parte, porque la localización se ha demostrado que es una variable clave o estratégica en la supervivencia empresarial en la literatura previa sobre gestión turística y, por otra, porque el contexto español tuvo una respuesta, al menos en parte, heterogénea según la región o destino turístico según la actuación de los negocios turísticos en las diferentes fases de la pandemia, lo cual pudo afectar a su supervivencia.

El trabajo se organiza en cinco epígrafes. Tras esta introducción, el segundo epígrafe presenta el marco teórico de referencia, incluyendo un análisis bibliométrico, mientras que el tercero expone el estudio empírico, incluyendo una caracterización muestral y los resultados econométricos obtenidos. Finalmente, el cuarto epígrafe explica las conclusiones obtenidas, incluyendo limitaciones de la investigación y líneas futuras de trabajo.

2. Revisión de la literatura

El estudio del fracaso empresarial constituye una línea de investigación importante y muy prolífica en producción científica desde hace varias décadas, la cual puede ser organizada en torno a tres ejes: concepto, metodología y determinantes del fracaso. Así, no existe una definición única de lo que es una empresa fracasada en la literatura. Habitualmente, suele

asociarse una empresa fracasada con aquella que reúne los requisitos legales que verifiquen una situación legal de concurso de acreedores o similar. En relación con la metodología aplicada para identificar y/o predecir el fracaso empresarial, deben citarse, en primer lugar, los trabajos pioneros de Fitzpatrick (1932) y Smith y Winakor (1935), que aplicaron el análisis univariante, y Beaver (1966), que propuso el análisis discriminante univariante. Posteriormente, se aplicaron metodologías con un enfoque multivariante. Altman (1968) presentó el modelo *Z-score*, resultado de la aplicación de la metodología denominada análisis discriminante múltiple. A finales de la década de los setenta, Martin (1977), Ohlson (1980) y Zmijewski (1984) proponen la utilización de la regresión logística (*logit* y *probit*). Ya en la década de los noventa, se empezaron a aplicar técnicas de inteligencia artificial, entre las que destacan el algoritmo de particiones iterativas o recursivas, que permite presentar los resultados en forma de árbol de decisión binaria, la metodología de los conjuntos aproximados (*rough sets*) y las redes neuronales (Serrano y Martín, 1993). Más recientemente, se ha aplicado el análisis envolvente de datos y el análisis de supervivencia (Vivel-Búa *et al.*, 2019).

Focalizándonos en los determinantes del fracaso empresarial, en primer lugar, debe indicarse que existen dos perspectivas en la literatura sobre las causas del fracaso empresarial: la determinista y la voluntarista (Heracleous y Werres, 2016). Según la perspectiva determinista constituida por la literatura clásica de organización industrial y ecología de la organización, existen factores exógenos que no pueden ser totalmente controlados por los directivos, lo que influye en su capacidad de respuesta a los cambios en el entorno y las condiciones de la industria (Moulton *et al.*, 1996). Así pues, el fracaso se debe al efecto de estos factores del entorno o de la industria más que a los factores de la empresa. Por su parte, la perspectiva voluntarista está constituida por la psicología organizacional y los estudios de organización (Mellahi y Wilkinson, 2004), y expone que el fracaso empresarial es una consecuencia de la actividad de los directivos. Por lo tanto, enfatiza la importancia de los factores a nivel de empresa considerando la estrategia, la toma de decisiones, el liderazgo, las acciones (recursos y capacidades), las percepciones y la inercia organizativa. La mayor parte de la literatura sobre el fracaso de las empresas se ha centrado en el debate sobre si las causas del fracaso pueden explicarse por factores a nivel de empresa o a nivel de sector. Sin embargo, ambos factores pueden ser relevantes para ofrecer una mejor explicación de las causas del fracaso, por lo que es importante un enfoque integrador.

A nivel empírico, los estudios previos han identificado un amplio conjunto de variables que pueden ser incorporadas en el análisis como determinantes del fracaso. En general, las variables más utilizadas se refieren a un amplio conjunto de ratios elaboradas a partir de la información contable de la empresa y que, a juicio de los investigadores, pudieran indicar el desarrollo adecuado o no de la actividad. Tascón y Gutiérrez (2012) identifican que las ratios más populares se refieren a la rentabilidad, al endeudamiento, al equilibrio económico-financiero y a la estructura económica. No obstante, la literatura previa también ha puesto de relieve que deben considerarse otros factores referidos a su gestión interna y al entorno macroeconómico y social al que se halla sujeta, incluyendo variables tales como datos de mercado, la estructura de la demanda, el grado de rivalidad competitiva, los tipos de interés y las tasas de desempleo, entre otros.

El análisis del riesgo en el sector turístico se ha centrado en el riesgo del mercado. Hay estudios sobre el riesgo sistemático en hoteles (Kim *et al.*, 2012) y restaurantes (Kim *et al.*, 2007). En cuanto al riesgo no sistemático, dos estudios centrados en el mercado estadounidense son Gu y Kim (2003) y Hsu y Jang (2008), que consideraron los hoteles y los restaurantes. Asimismo, Chen (2013) evaluó los determinantes del riesgo sistemático y no sistemático en el sector hotelero chino. Aunque el estudio del riesgo desde esta perspectiva es importante, también es necesario estudiar el riesgo de fracaso, dado que la estabilidad financiera de un hotel afecta a varios grupos de interés, no solo a gestores y accionistas.

La tabla 1 identifica los principales estudios previos sobre riesgo de fracaso en empresas turísticas. La literatura se ha caracterizado, en primer lugar y a nivel metodológico, por que la mayoría de las investigaciones aplicaron modelos *logit*. Asimismo, varios estudios recientes aplicaron el análisis de supervivencia, identificando la duración o el intervalo de tiempo transcurrido hasta que se produce el fracaso, y también existe un grupo notable de trabajos que utilizaron redes neuronales.

En el ámbito geográfico, los mercados que protagonizaron los estudios precedentes fueron, mayoritariamente, EE. UU. y China, que tienen un rol predominante en la industria turística mundial. En los últimos años se generó un conjunto importante de trabajos para España, que también ocupa un papel protagonista en el turismo internacional. Respecto a la muestra, lo habitual ha sido analizar el riesgo de fracaso en hoteles y/o restaurantes.

Focalizándonos en los determinantes del riesgo de fracasar, la información contable ha sido la principal fuente de datos. No obstante, la literatura ha puesto de relieve la necesidad de considerar otro factor que es la localización. La actividad turística depende en gran medida del turismo internacional y la oferta de servicios, generalmente, solo puede ser consumida allí donde se genera. Además, en el caso de los hoteles, estos tienen una inversión elevada y a largo plazo en activos fijos. Finalmente, estudios recientes han considerado el efecto contagio, es decir, en qué medida aumenta o disminuye la probabilidad de quiebra cuando fracasa una empresa con la que se tiene algún tipo de relación.

Tabla 1. Literatura que analiza el riesgo de fracasar en el sector turístico

Autores	País	Muestra	Periodo	Metodología
Olsen <i>et al.</i> (1983)	EE. UU.	Restaurantes	–	Análisis univariante
Tavlin <i>et al.</i> (1989)	EE. UU.	Restaurantes	1980-1989	Estudio del caso: enfoque descriptivo





Autores	País	Muestra	Periodo	Metodología
Gu y Gao (2000)	EE. UU.	Hoteles, casinos y restaurantes	1986-1998	Análisis discriminante multivariante
Gu (2002)		Restaurantes		
Kim y Gu (2006a)	EE. UU.	Restaurantes	1986-1998	Logit
Kim y Gu (2006b)		Hoteles		
Kalnins y Chung (2006)	EE. UU.	Hoteles	1990-1999	Análisis de supervivencia
Kaniovski y Peneder (2008)	Austria	Hoteles	1975-2004	
Youn y Gu (2010a)	Corea	Hoteles	2000-2005	Logit y redes neuronales
Youn y Gu (2010b)	EE. UU.	Restaurantes	1996-2008	
Kim (2011)	Corea	Hoteles	1995-2002	Análisis discriminante multivariante, logit, redes neuronales
Li y Sun (2012)	China	Hoteles	1998-2010	
Park y Murat (2012)	–	Hoteles	–	Logit y redes neuronales
Diakomihalis (2012)	Grecia	Hoteles	2007	Análisis discriminante múltiple
Li et al. (2013)	China	Hoteles y restaurantes	2003-2007	Análisis discriminante múltiple, logit y probit
Falk (2013)	Austria	Operadores de telesquíes	1995-2011	Análisis de supervivencia
Brouder y Eriksson (2013)	Suecia	Emprendedores en el sector hotelero, ocio y entretenimiento	1999-2001	
Gémar et al. (2016)	España	Hoteles	1997-2009	Análisis de supervivencia
Vivel-Búa et al. (2018)			2005-2011	Datos de panel
Vivel-Búa et al. (2019)			2007-2015	Análisis de supervivencia
Vivel-Búa y Lado-Sestayo (2021)			2012-2015	Probit espacial

Fuente: elaboración propia.

2.1. Análisis bibliométrico

Como parte complementaria del estudio realizado para definir el marco teórico se ha realizado un análisis bibliométrico. Ello contribuye a sintetizar de una manera más gráfica la literatura reciente sobre el tópico de esta investigación. En particular, el estudio bibliométrico se focaliza en la *Web of Science Core Collection*, seleccionando aquellos trabajos que tuviesen en el *topic* (título, *abstract* o palabra clave) alguno de estos términos: *survival, failure, bankruptcy, insolvency, default*. Además, el trabajo tenía que estar publicado en una revista indexada en la categoría de *Hospitality, leisure, sports & tourism*, y ser clasificado en la categoría de artículos, excluyéndose otro tipo de publicaciones tales como actas, libros, etc. Para realizar el estudio se ha utilizado principalmente el paquete Bibliometrix del *software R* y la información se ha recopilado con fecha 26 de junio de 2023.

Los resultados muestran que, durante el periodo 2001-2023 (finalizando el 26 de junio), se publicaron 75 artículos en 22 revistas, con un incremento medio anual del 6,68 % y una antigüedad media de 6,44 años. En relación con el volumen de citas, este destaca por ser elevado, ya que alcanza las 24,35 citas de media por artículo. Por países, como puede comprobarse en la tabla 2, EE. UU., mercado turístico internacional de referencia, lidera el número de publicaciones, seguido de China, España y Reino Unido.

Tabla 2. Número de artículos publicados por país

País	Artículos	Frecuencia
EE. UU.	27	0.3649
China	15	0.2027
España	8	0.1081
Reino Unido	7	0.0946
Austria	3	0.0405
Noruega	3	0.0405

Fuente: elaboración propia a partir de Bibliometrix del *software R*.

Si atendemos a la importancia por número de citas agrupados por país, nuevamente EE. UU. presenta la posición de liderazgo, si bien le sigue Noruega, a lo cual ha podido contribuir el trabajo de Flagestad y Hope (2001) debido a su alto impacto en número de citas, y España ocupa una tercera posición.



Tabla 3. Número de citas por país

País	Citas totales	Citas medias por artículo
EE. UU.	653	24.19
Noruega	246	82
España	222	27.75
China	197	13.13
Austria	89	29.67
Suecia	85	85
Irlanda	76	76
Australia	52	52
Reino Unido	44	6.29
Grecia	40	40

Fuente: elaboración propia a partir de Bibliometrix del software R.

El análisis anterior se centraba en el cómputo de citas globales, esto es, tanto en la propia área de estudio como en otras áreas. Si nos focalizamos en el área de estudio, podemos observar en la tabla siguiente los principales autores por número de citas locales. Claramente, los autores españoles, tanto de universidades gallegas como andaluzas, lideran el impacto en esta área.

Tabla 4. Número de citas locales por autor

Autor	Citas locales
Lado-Sestayo, R.	17
Otero-González, L.	17
Vivel-Búa, M.	17
Falk, M.	13
Gémar, G.	12
Moniche, L.	12

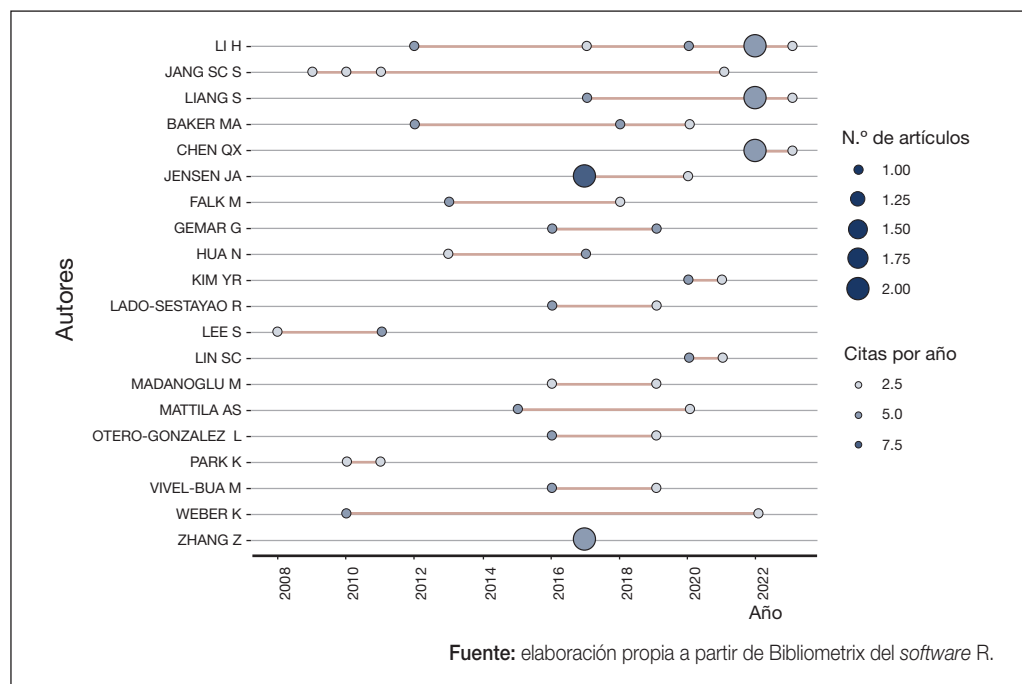


Autor	Citas locales
Morales, A. J.	12
Gu, Z.	8
Youn, H.	8

Fuente: elaboración propia a partir de Bibliometrix del software R.

Un análisis de los principales autores por número de artículos muestra que esta temática ha cobrado especial relevancia e impacto a partir del año 2008, lo que podría explicarse por el mayor interés en la supervivencia y fracaso empresarial originado tras la crisis financiera iniciada en 2007 (figura 1). Además, se observa que es principalmente a partir de 2016 cuando se generan los trabajos con un mayor impacto en términos de número de citas recibidas.

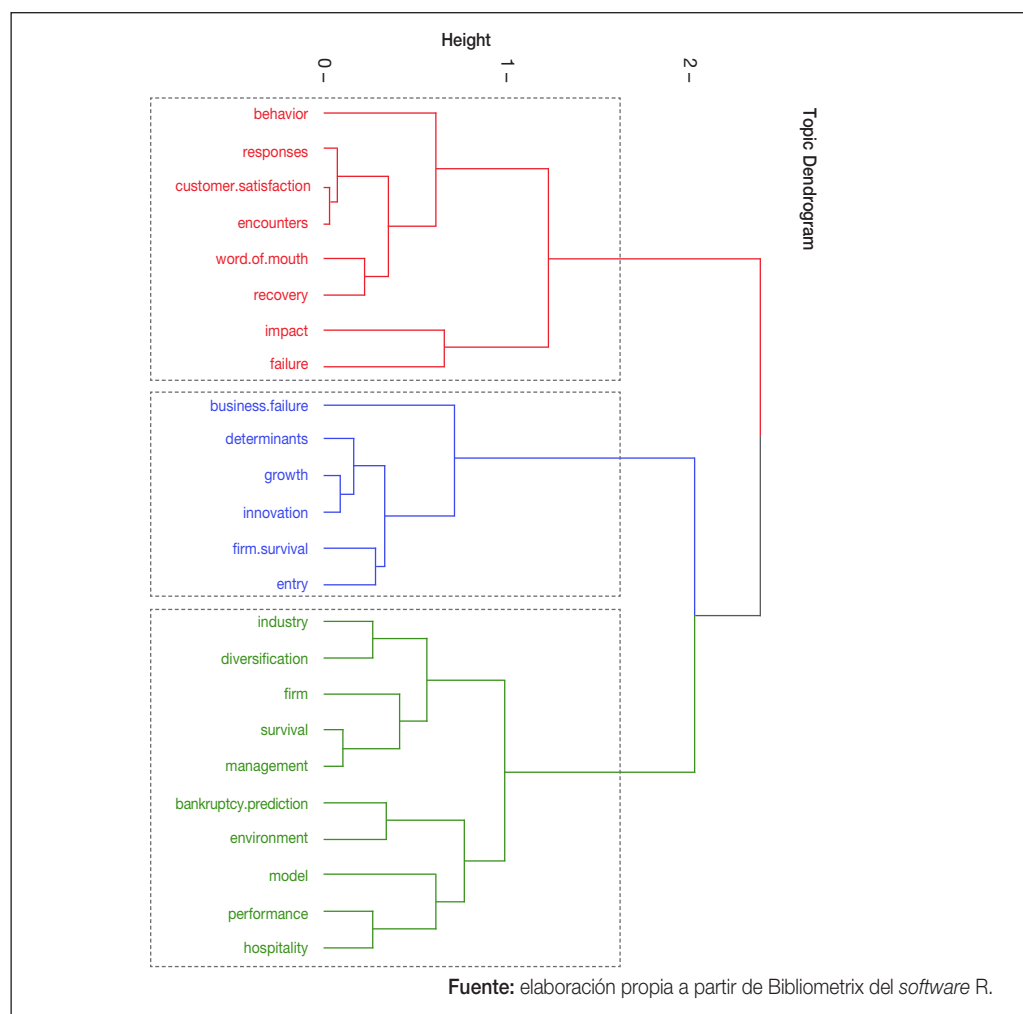
Figura 1. Principales autores con publicaciones en el tópico por número de publicaciones



La figura 2 muestra el mapa conceptual de las publicaciones en el tópico a través de una agrupación de las palabras clave identificadas en los artículos. Para ello, se ha utilizado la

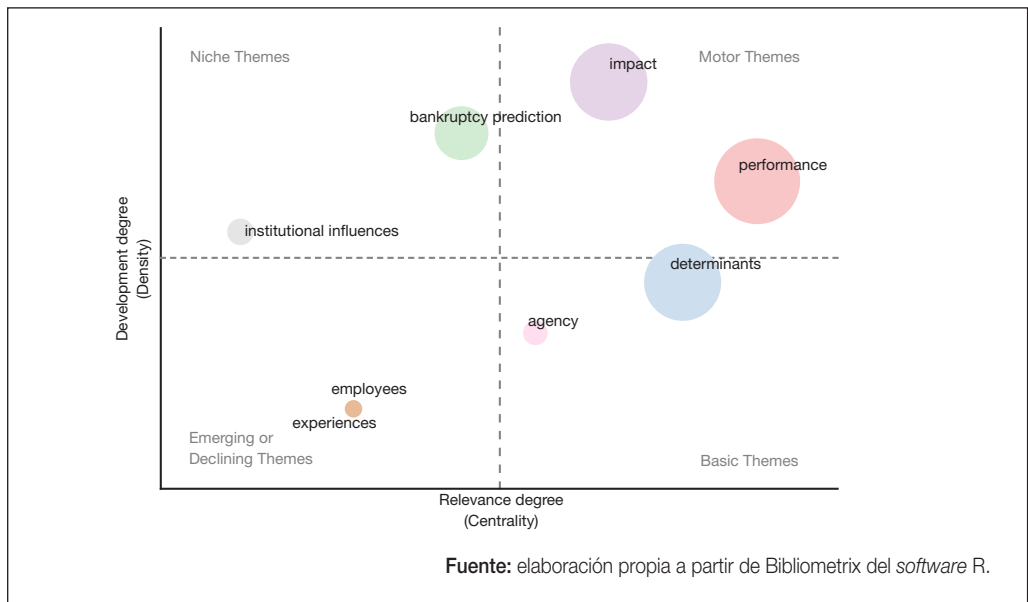
clasificación de términos *Keywords Plus* que establece la base de datos *Web of Science*, y que se asigna en función del contenido del trabajo. De acuerdo con los resultados obtenidos, en la figura 2 puede observarse que las palabras clave se agrupan en tres grandes áreas que, a efectos didácticos, se han identificado por colores. Estas agrupaciones contienen aquellas palabras que aparecen juntas en una misma publicación, destacando aquellas de color verde que están relacionadas con la temática de esta investigación. Así, con color verde, encontramos los principales conceptos o ítems que se evalúan en las publicaciones sobre gestión corporativa en el ámbito turístico.

Figura 2. Mapa conceptual de las publicaciones en el tópico a través de una agrupación de las palabras clave identificadas en los artículos



Finalmente, la figura 3 identifica la agrupación de palabras clave en relación con las principales dimensiones de estudio, clasificándolas en función de su densidad y centralidad en cuatro grupos: temas nicho de investigación (*niche themes*), temas motores (*motor themes*), temas emergentes o en decadencia (*emerging or declining themes*) y temas básicos (*basic themes*). Cabe destacar que el foco de esta investigación se puede asociar al término *bankruptcy prediction*, el cual se identifica tanto como tema nicho de investigación y como tema motor, subrayando su importancia y auge en la literatura académica reciente como foco de investigación.

Figura 3. Agrupación de palabras clave en relación con las principales dimensiones de estudio agrupadas por densidad y centralidad



3. Estudio empírico

Este epígrafe incluye el estudio empírico desarrollado en el estudio de la supervivencia en el sector turístico español durante el periodo 2018-2021. Así, se identifican la muestra de análisis, la metodología aplicada y un estudio estadístico-descriptivo. El epígrafe concluye exponiendo los resultados obtenidos en el análisis de supervivencia multivariante.

3.1. Metodología

El análisis de supervivencia realizado en esta investigación consiste en la estimación del modelo de Cox, el cual considera la siguiente función de la tasa de riesgo:

$$h_i(t) = h_0(t) e^{\beta X_i(t)}$$

[1]

Donde:

- $h_0(t)$ es el riesgo base.
- β son los coeficientes que se deben ser estimados.
- X_i son las variables observadas de la empresa turística i .
- $e^{\beta X_i(t)}$ es la *hazard ratio*, que representa en qué medida aumenta el riesgo base como consecuencia de las variables X_i y los coeficientes β . Por tanto, la *hazard ratio* de cada variable refleja su impacto en la supervivencia de la empresa. Los valores inferiores a la unidad aumentan la supervivencia esperada y los valores superiores la reducen.

De acuerdo con El Kalak y Hudson (2016) y Lado-Sestayo *et al.* (2016), para evaluar la robustez del estudio empírico, se estiman otros modelos, incluyendo modificaciones temporales en el riesgo base. Con respecto a las modificaciones del riesgo base, esta investigación utiliza las tres modificaciones propuestas en la literatura para los modelos de riesgo proporcional: el modelo exponencial, el modelo de Weibull y el modelo de Gompertz. La tabla 5 define estos tres modelos paramétricos.

Tabla 5. Modelo exponencial, modelo de Weibull y modelo de Gompertz

Modelo	Riesgo base
Exponencial	$h_0(t) = \lambda \ (\lambda > 0)$
Weibull	$h_0(t) = \lambda \propto t^{\alpha-1} \ (\lambda > 0 \ \& \ \alpha > 0)$
Gompertz	$h_0(t) = \lambda e^{\gamma t} \ [\lambda > 0 \ \& \ \gamma \in (-\infty, \infty)]$

Fuente: elaboración propia.

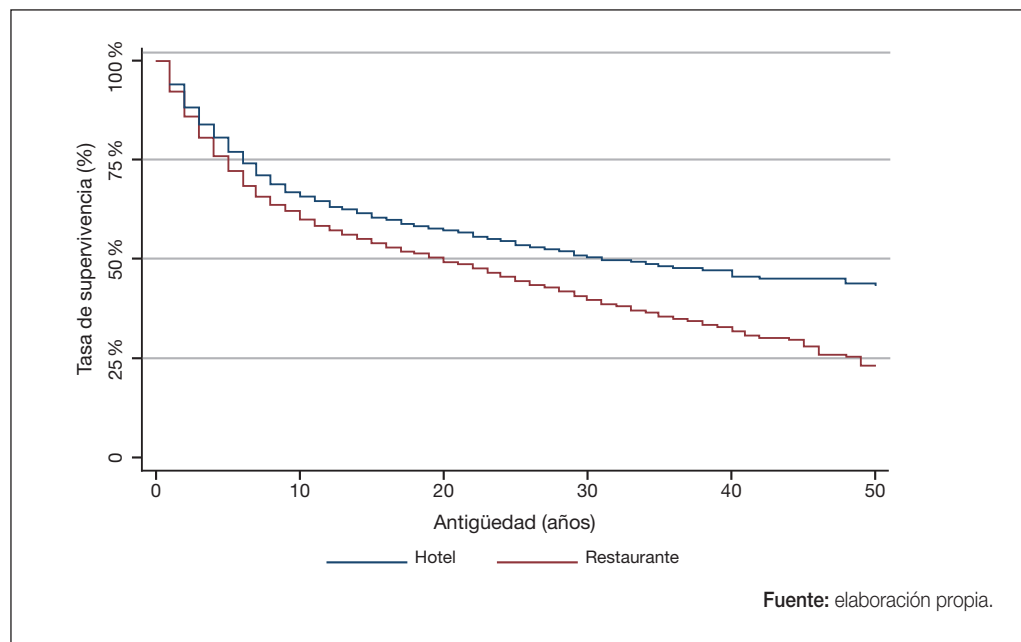
3.2. Muestra y estudio estadístico descriptivo

La construcción de la muestra consistió, en una primera etapa, en la obtención de información de un conjunto de empresas de la base de datos SABI, correspondiente a empresas con un código de impuesto sobre actividades económicas 671, «Servicios en restaurantes», o con un código CNAE 5510, «Hoteles y alojamientos similares». La combinación de ambas clasificaciones se debe a la exactitud de estas, pues el código IAE 671 permite diferenciar restaurantes de otras actividades, tales como la venta de helados, comida a domicilio o comida ambulante, mientras que el código CNAE 5510 incluye el conjunto de hoteles, complejos hoteleros, apartahoteles y moteles. Posteriormente, se han eliminado aquellas

empresas con más de un establecimiento y se ha obtenido información de la fecha de constitución de cada una de ellas.

En una segunda etapa, para la construcción de la muestra, se obtuvo la información contable correspondiente al periodo 2018-2021, ambos años incluidos, correspondiente al valor de los fondos propios. Cada empresa se ha declarado como superviviente o no superviviente en función de su situación patrimonial en el periodo, asignando como no superviviente a las empresas con un valor de patrimonio neto inferior al mínimo legal exigido de acuerdo con su forma social. Teniendo en cuenta el año de información contable y la fecha de constitución, se ha calculado la antigüedad y, a partir de la misma, se ha realizado un análisis descriptivo usando el estimador Kaplan-Meier, el cual es un estimador no paramétrico de máxima verosimilitud de la supervivencia esperada en un momento determinado (figura 4). En la construcción de este estimador se ha considerado que, si bien las empresas se encuentran en riesgo de no sobrevivir desde el momento de su propia constitución, dicho riesgo se evalúa a partir del propio año 2018 (primer año con información contable), y hasta el año 2021, el cual es el horizonte temporal considerado en esta investigación. De esta manera, se pretende evaluar el impacto sobre la supervivencia en un periodo acotado temporalmente. Los resultados muestran que, en términos generales, las empresas de restaurantes muestran una supervivencia base inferior a las empresas hoteleras y, por tanto, un mayor riesgo de quiebra. Asimismo, ambas presentan un aumento importante del riesgo durante los 10 primeros años de su existencia.

Figura 4. Estimador Kaplan-Meier



En una tercera etapa del diseño muestral y estudio descriptivo de los datos, y con el objetivo de evaluar si la supervivencia presenta algún tipo de patrón espacial, se ha llevado a cabo el test de Getis y Ord (1992). Este test de autocorrelación espacial es particularmente útil cuando la variable objeto de estudio no es continua, tal y como es la supervivencia. El test presenta la siguiente forma:

$$G = \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N w_{ij} X_i X_j}{\sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N X_i X_j}$$

$i \neq j$

Donde X_i y X_j representan los valores de la variable de fracaso para la empresa i y j , respectivamente, siendo w_{ij} la matriz de distancias, que representa las interacciones espaciales entre empresas y, a efectos de este trabajo, se ha construido considerando las diez empresas más próximas (binaria). Esta matriz toma el valor 1 si la empresa se encuentra entre las 10 más próximas y 0 en caso contrario. Posteriormente, se estandariza por filas. Bajo la hipótesis nula, y tras la estandarización del valor obtenido, el parámetro sigue una distribución normal. La tabla 6 muestra, para el test de Getis y Ord (1992), el número de desviaciones típicas que el parámetro obtenido se aleja del valor esperado. Así, los resultados señalan que existe una clara autocorrelación espacial y, por tanto, indican la necesidad de incorporar variables de localización en el estudio de la supervivencia, complementando otras variables propias del negocio y que emanan de la información contable.

Tabla 6. Resultados del test de Getis y Ord

Año	Desviación típica
2018	3.849***
2019	4.603***
2020	6.051***
2021	7.309***

* Significativo al 10 %. ** Significativo al 5 %. *** Significativo al 1 %.

Fuente: elaboración propia.

Finalmente, la configuración de la muestra de estudio consistió en obtener la información contable correspondiente a la tesorería, el activo corriente, el importe neto de la cifra de ventas y el valor total del activo de la base de datos SABI. Asimismo, cada empresa se georreferenció, asignando cada una a su punto turístico más cercano, de acuerdo con la definición del Instituto Nacional de Estadística (INE) español y restringiendo la asignación a aquellos puntos con información disponible desde el año 2015. Además, también se calculó

para cada empresa su cuota de mercado y el índice de Herfindhal y, a efectos de mercado, se cuantificó la variación anual del número de visitantes y el porcentaje de turistas nacionales según datos del INE en el periodo de estudio.

En consecuencia, con este conjunto de datos a nivel de empresa, mercado y localización, el objetivo final es evaluar en qué medida la supervivencia base se ha visto afectada por variables específicas de la empresa o variables propias de su localización. Cabe destacar que, una vez construidas las variables, y con el objetivo de evitar el impacto de los valores atípicos, se aplicó el método de Billor *et al.* (2000), de modo que se ha reducido significativamente el número de observaciones, manteniendo 54.038 observaciones de 20.955 empresas que han sobrevivido, y 8.041 observaciones de empresas que se consideran como no supervivientes, con un total de 65.761 observaciones con información contable y de localización completa disponible en el periodo 2018-2021.

La tabla 7 muestra los estadísticos descriptivos y la significatividad estadística de diferencias entre empresas que han sobrevivido y aquellas que no lo han hecho, considerando las variables utilizadas como determinantes potenciales de supervivencia en el sector turístico (hoteles y restaurantes) español para las observaciones con información completa. El estudio muestra que las empresas que no han sobrevivido presentaban menor liquidez, menor tamaño, menor cuota de mercado, se situaron en mercados más competitivos y presentaron una mayor variación de la demanda, al mismo tiempo que se encontraban más próximas a destinos turísticos con una mayor dependencia del turismo nacional.

Tabla 7. Estadísticos descriptivos y diferencia de medias de los determinantes de supervivencia

Variable	Definición	Media	Desviación típica	Diferencia	Error estándar	T
Liquidez	$\frac{\text{Tesorería}}{\text{Activo corriente}}$	48.805	32.271	12.207	0.386	31.660***
Tamaño	Logaritmo neperiano del activo total.	12.481	1.472	1.164	0.017	67.380***
Cuota de mercado	$\frac{\text{Importe neto de cifra de ventas}}{\text{Suma del importe neto de cifra de ventas de todas las empresas del destino turístico}} \times 100$	0.704	1.506	0.350	0.017	20.802***
Concentración de mercado	Índice de Herfindhal de cada destino turístico expresado en puntos porcentuales.	2.081	3.908	0.354	0.043	8.337***





Variable	Definición	Media	Desviación típica	Diferencia	Error estándar	T
Variación de visitantes	Tasa de variación anual del número de visitantes expresado en puntos porcentuales.	7.802	55.450	-19.965	0.765	-26.094***
Turismo nacional	Porcentaje anual de visitantes españoles respecto del total de visitantes expresado en puntos porcentuales.	57.788	23.659	-2.623	0.271	-9.689***

* Significativo al 10 %. ** Significativo al 5 %. *** Significativo al 1 %.

Fuente: elaboración propia.

Para validar estas diferencias como potenciales determinantes de la supervivencia, en la tabla 8 se muestra un análisis univariante del modelo de Cox, esto es, en qué medida cada una de las variables de manera individual resulta significativa para alterar el riesgo base de supervivencia. Como puede comprobarse, todas resultan estadísticamente significativas, si bien se observan ciertas diferencias entre las empresas de hoteles y restaurantes, particularmente relevantes en el impacto de la cuota de mercado y el nivel de concentración de mercado.

Tabla 8. Análisis univariante del modelo de Cox

Variables	Restaurantes	Hoteles	Global
Liquidez	0.989*** (0.000)	0.992*** (0.001)	0.989*** (0.000)
Tamaño	0.639*** (0.006)	0.656*** (0.015)	0.639*** (0.006)
Cuota de mercado	0.634*** (0.029)	0.941** (0.023)	0.772*** (0.024)
Concentración de mercado	1.040*** (0.006)	1.003 (0.005)	0.985*** (0.004)

Variables	Restaurantes	Hoteles	Global
◀			
Variación de visitantes	1.005*** (0.000)	1.003*** (0.001)	1.005*** (0.000)
Turismo nacional	1.005*** (0.001)	1.005*** (0.001)	1.005*** (0.000)

* Significativo al 10 %. ** Significativo al 5 %. *** Significativo al 1 %.

Fuente: elaboración propia.

3.3. Resultados

Una vez identificados los potenciales determinantes como variables individuales que afectan a la supervivencia, en este epígrafe se muestran los resultados del modelo econométrico multivariante, esto es, incorporando conjuntamente los diferentes determinantes identificados anteriormente. El objetivo es evitar que el impacto de una variable, por ejemplo, el tamaño, pueda influir en otras variables como, por ejemplo, la liquidez, aumentando o reduciendo su impacto. Asimismo, y debido a que se han encontrado diferencias significativas en el impacto de algunos determinantes entre hoteles y restaurantes, se ha optado por incluir en el modelo una variable de interacción con el objetivo de evaluar si los coeficientes obtenidos se mantienen para restaurantes y hoteles o si presentan diferencias entre ambos.

Como puede comprobarse en la tabla 9, en todas las modelizaciones, esto es, modelos de Cox, Weibull, exponencial y Gompertz, se mantiene la significatividad de los coeficientes estimados, sin cambios de signo ni de significatividad. Asimismo, un análisis de los resultados indica que la liquidez, el tamaño y la orientación al turismo nacional contribuyeron a aumentar la supervivencia esperada tanto en restaurantes como hoteles. En lo relativo a la cuota de mercado, los resultados fueron diferentes entre hoteles y restaurantes, pues en los primeros aumentó su supervivencia, pero generó el efecto contrario en los segundos. La concentración de mercado también presentó un comportamiento dispar, pues mientras no supuso un impacto significativo en las empresas de restaurantes, sí redujo la supervivencia de las empresas hoteleras, lo que podría compensar para ciertas empresas el impacto positivo de la cuota de mercado. Finalmente, la variación de la demanda afectó, principalmente, a los hoteles, con resultados no significativos para restaurantes.



Tabla 9. Modelos multivariantes estimados: Cox, Weibull, exponencial y Gompertz

Variables	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
	Cox	Weibull	Exponencial	Gompertz
Liquidez	0.986*** (0.001)	0.988*** (0.001)	0.988*** (0.001)	0.988*** (0.001)
Hotel. Liquidez	0.988*** (0.000)	0.990*** (0.000)	0.990*** (0.000)	0.990*** (0.000)
Tamaño	0.567*** (0.014)	0.584*** (0.012)	0.580*** (0.012)	0.601*** (0.012)
Hotel. Tamaño	0.617*** (0.008)	0.660*** (0.008)	0.658*** (0.008)	0.665*** (0.008)
Cuota de mercado	1.036* (0.022)	1.035* (0.020)	1.035* (0.020)	1.035* (0.020)
Hotel. Cuota de mercado	0.810*** (0.037)	0.829*** (0.035)	0.831*** (0.035)	0.821*** (0.035)
Concentración de mercado	0.997 (0.005)	0.996 (0.005)	0.996 (0.005)	0.996 (0.005)
Hotel. Concentración de mercado	1.041*** (0.009)	1.039*** (0.008)	1.039*** (0.008)	1.041*** (0.008)
Variación de visitantes	0.999 (0.001)	0.999 (0.001)	0.999 (0.001)	0.999 (0.001)
Hotel. Variación de visitantes	0.998*** (0.000)	0.998*** (0.000)	0.998*** (0.000)	0.998*** (0.000)
Turismo nacional	0.989*** (0.002)	0.990*** (0.001)	0.990*** (0.001)	0.990*** (0.001)
Hotel. Turismo nacional	0.997*** (0.001)	0.997*** (0.001)	0.997*** (0.001)	0.997*** (0.001)





Variables	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4
	Cox	Weibull	Exponencial	Gompertz
◀				
2019	1.210 (0.150)	1.171 (0.139)	1.168 (0.138)	1.179 (0.139)
2020	3.642*** (0.477)	3.301*** (0.394)	3.300*** (0.393)	3.311*** (0.396)
2021	8.142*** (1.146)	6.601*** (0.836)	6.577*** (0.832)	6.593*** (0.838)
Hotel. 2018	0.247*** (0.089)	0.174*** (0.055)	0.164*** (0.052)	0.223*** (0.070)
Hotel. 2019	0.290*** (0.104)	0.200*** (0.063)	0.189*** (0.060)	0.256*** (0.080)
Hotel. 2020	0.515* (0.187)	0.331*** (0.105)	0.313*** (0.100)	0.424*** (0.133)
Hotel. 2021	1.440 (0.524)	0.785 (0.249)	0.732 (0.235)	1.019 (0.320)
Constante		109.934*** (30.490)	112.004*** (31.153)	83.263*** (23.158)
Supervivientes (no supervivientes)	62,079 (8041)			
chi2	6332***	6320***	6155***	6353***
Log-Likelihood	-58169	-6432	-6437	-6369
ln_p		0.973*** (0.008)		
Gamma				0.148*** (0.001)

* Significativo al 10 %. ** Significativo al 5 %. *** Significativo al 1 %.

Fuente: elaboración propia.

4. Conclusiones

La quiebra empresarial es un fenómeno que genera un impacto negativo a nivel social y económico, el cual ha sido protagonista de diversas investigaciones en la literatura académica. A lo largo de las últimas décadas, diversos autores han ido proponiendo y, en su caso, contrastando y/o confirmando los principales determinantes y predictores de este evento, utilizando para ello diversas herramientas estadísticas y econométricas. El objetivo final es aportar certidumbre para una óptima gestión financiera de la empresa que evite o, en su defecto, mitigue este tipo de situaciones.

El análisis de la quiebra empresarial se convierte en crítico cuando se centra en un sector económico de vital importancia como fuente de riqueza y empleo como es el caso del turismo. España ocupa una posición internacional de gran relevancia en cuanto a corporaciones turísticas, siendo este sector uno de los principales contribuyentes al PIB nacional. En los últimos años se desarrollaron investigaciones empíricas de relevancia con el objetivo de identificar los determinantes de fracaso empresarial en el sector hotelero por parte de autores tales como Gémár *et al.* (2016), Vivel-Búa *et al.* (2018), Vivel-Búa *et al.* (2019) y Vivel-Búa y Lado-Sestayo (2021). En conjunto, estos trabajos subrayaron, por una parte, la necesidad no solo de considerar las características del negocio como determinante de quiebra, sino también su ubicación geográfica y, por otra parte, destacaron que el estudio de la quiebra debe adoptar una doble vertiente para ofrecer una visión más integral del fenómeno, a saber, fracaso y supervivencia. Centrándonos en esto último, ha sido habitual en la literatura académica previa internacional que los estudios identificaran las variables con incidencia significativa en la probabilidad de ocurrencia de la quiebra, si bien ha sido menos explorado, al menos empíricamente, el estudio de los determinantes con influencia en el tiempo que transcurre hasta que la quiebra se produce, esto es, la supervivencia empresarial. Adoptar un enfoque de supervivencia es, si cabe, más importante a la luz de la situación de pandemia generada por la COVID-19 en años recientes, el cual produjo un fuerte *shock* en el sector turístico internacional al que las empresas españolas no fueron ajenas.

En este contexto, el objetivo de este trabajo ha sido evaluar los determinantes de la supervivencia empresarial en las empresas hoteleras y de restauración ubicadas en España durante el periodo 2018-2021. Por tanto, se evalúa un sector crítico en la economía nacional, como el turístico, a través de sus principales empresas, que son las hoteleras y de restauración, y en un periodo reciente de cuatro años, cuando se produjo un fuerte *shock* debido a una pandemia que, hasta la fecha, no se había producido ni padecido por el sector. Cabe destacar también que esta pandemia tuvo una respuesta, al menos en parte, heterogénea en el sector turístico español, puesto que algunas restricciones y/o condiciones para prestar los servicios turísticos fueron diferentes según el destino turístico nacional que sea considerado. Al mismo tiempo, las cifras de quiebra en el horizonte temporal evaluado en esta investigación también denotan heterogeneidad tanto a nivel de negocio, hoteles versus restaurantes, como de destino turístico. En suma, ello pone de relieve la necesidad de abordar el estudio de la supervivencia en el negocio turístico considerando dos tipos de variables:

características propias del negocio y características del destino turístico donde se ubica y desde el cual presta sus servicios. Estos tipos de variables ya habían sido destacadas en la literatura previa, pero, a nuestro conocimiento, todavía no existía evidencia empírica sobre las mismas en un contexto reciente caracterizado por una pandemia internacional, como fue la generada por la COVID-19, y bajo un enfoque de análisis de supervivencia. Esta investigación contribuye a rellenar estas brechas en la literatura.

Los resultados obtenidos en esta investigación han mostrado que tanto las variables individuales propias de cada hotel y restaurante analizado como aquellas que se relacionan con la localización de dichos negocios son relevantes en el estudio de la supervivencia empresarial. En consecuencia, tanto los gestores de las empresas como del destino turístico pueden afectar con sus decisiones a la supervivencia empresarial de una manera significativa. De hecho, las empresas turísticas podrían aumentar su supervivencia con medidas orientadas a dotar una mayor liquidez, un aumento del tamaño o una mayor orientación al turismo nacional. Sin embargo, los resultados también han destacado que existen ciertas diferencias en el impacto de determinadas variables entre hoteles y restaurantes, esto es, en función de la naturaleza del negocio turístico, particularmente, en lo relativo a la estructura de mercado, la cuota de mercado y la variación del nivel de demanda. Por tanto, la evidencia obtenida pone de manifiesto la posible existencia de conflictos de interés entre empresas para el diseño de medidas encaminadas a la mejora de la supervivencia.

Finalmente, el desarrollo de esta investigación no ha estado exento de ciertas limitaciones. La principal que, al mismo tiempo, es una línea futura de trabajo, se refiere la disponibilidad de datos. En concreto, solo fue posible evaluar un periodo reciente que concluye en 2021, y en un número importante de situaciones la información completa no estaba disponible. Ello, unido a que es posible que algunas empresas presenten con retraso su información, apunta a que sería interesante seguir evaluando el efecto COVID-19 o etapa posterior a esta pandemia con un margen temporal mayor, ampliando el periodo de estudio a medida que la información contable de las empresas esté disponible durante los próximos años.

Referencias bibliográficas

- Altman, E. I. (1968). Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589-609.
- Barros, C. P., Butler, R. y Correia, A. (2010). The Length of Stay of Golf Tourism: A Survival Analysis. *Tourism Management*, 31(1), 13-21.
- Beaver, W. H. (1966). Financial Ratios as Predictors of Failure. *Journal of Accounting Research*, 4, 71-111.
- Billor, N., Hadi, A. S. y Velleman, P. F. (2000). BACON: Blocked Adaptive Computationally Efficient Outlier Nominators. *Computational Statistics & Data Analysis*, 34(3), 279-298.

- Brouder, P. y Eriksson, R. (2013). Staying Power: What Influences Micro-Firm Survival in Tourism? *Tourism Geographies: An International Journal of Tourism Space, Place and Environment*, 15(1), 125-144.
- Chen, M.-H. (2013). Risk Determinants of China's Hotel Industry. *Tourism Economics*, 19(1), 77-99.
- Consejo de la Unión Europea (2022). Conclusiones del Consejo sobre la Agenda Europea para el Turismo 2030, adoptadas por el Consejo en su sesión n.º 3914 celebrada el 1 de diciembre de 2022.
- Diakomihalis, M. (2012). The Accuracy of Altman's Models in Predicting Hotel Bankruptcy. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(2), 96-113.
- El Kalak, I. y Hudson, R. (2016). The Effect of Size on the Failure Probabilities of Smes: An Empirical Study on the US Market Using Discrete Hazard Model. *International Review of Financial Analysis*, 43, 135-145.
- Falk, M. (2013). A Survival Analysis of Ski Lift Companies. *Tourism Management*, 36(1), 377-390.
- Fitzpatrick, P. (1932). A Comparison of the Ratios of Successful Industrial Enterprises with Those of Failed Companies. *The Accountants Publishing Company*, 6, 727-731.
- Flagestad, A. y Hope, C. A. (2001). Strategic Success in Winter Sports Destinations: A Sustainable Value Creation Perspective. *Tourism Management*, 22(5), 445-461.
- Gémar, G., Moniche, L. y Morales, A. J. (2016). Survival Analysis of the Spanish Hotel Industry. *Tourism Management*, 54(1), 428-438.
- Getis, A. y Ord, J. K. (1992). The Analysis of Spatial Association by Use of Distance Statistics. *Geographical Analysis*, 24(3), 189-206.
- Gu, Z. (2002). Analyzing Bankruptcy in the Restaurant Industry: A Multiple Discriminant Model. *International Journal of Hospitality Management*, 21(1), 25-42.
- Gu, Z. y Gao, L. (2000). A Multivariate Model for Predicting Business Failures of Hospitality Firms. *Tourism and Hospitality Research*, 2(1), 37-49.
- Gu, Z. y Kim, H. (2003). An Examination of the Determinants of Hotel REITs' Unsystematic Risk. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 27(2), 166-184.
- Heracleous, L. y Werres, K. (2016). On the Road to Disaster: Strategic Misalignments and Corporate Failure. *Long Range Planning*, 49(4), 491-506.
- Hostelería de España (2022). *Anuario de la hostelería de España*. <https://www.cetex.es/wp-content/uploads/2022/12/ANUARIO-HOSTELERIA-2022.pdf>
- Hsu, L. T. J. y Jang, S. S. (2008). Advertising Expenditure, Intangible Value and Risk: A Study of Restaurant Companies. *International Journal of Hospitality Management*, 27(2), 259-267.
- Kalnins, A. y Chung, W. (2006). Social Capital, Geography, and Survival: Gujarati Immigrant Entrepreneurs in the US Lodging Industry. *Management Science*, 52(2), 233-247.
- Kaniovski, S. y Peneder, M. (2008). Determinants of Firm Survival in the Austrian Accommodation Sector. *Tourism Economics*, 14(3), 527-543.
- Kim, H. (2011). Prediction of Hotel Bankruptcy Using Support Vector Machine, Artificial Neural Network, Logistic Regression, and Multivariate Discriminant Analysis. *The Service Industries Journal*, 31(3), 441-468.
- Kim, H. y Gu, Z. (2006a). A Logistic Regression Analysis for Predicting Bankruptcy in the Hospitality Industry. *The Journal of Hospitality Financial Management*, 14(1), 17-34.

- Kim, H. y Gu, Z. (2006b). Predicting Restaurant Bankruptcy: A Logit Model in Comparison with a Discriminant Model. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 14(1), 474-493.
- Kim, H., Kim, J. y Gu, Z. (2012). An Examination of US Hotel Firms' Risk Features and their Determinants of Systematic Risk. *International Journal of Tourism Research*, 14(1), 28-39.
- Kim, W. G., Ryan, B. y Ceschini, S. (2007). Factors Affecting Systematic Risk in the US Restaurant Industry. *Tourism Economics*, 13(2), 197-208.
- Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M. y Otero-González, L. (2016). Survival in the Lodging Sector: An Analysis at the Firm and Location Levels. *International Journal of Hospitality Management*, 59, 19-30.
- Li, H. y Sun, J. (2012). Forecasting Business Failure: The Use of Nearest-Neighbour Support Vectors and Correcting Imbalanced Samples. Evidence from the Chinese Hotel Industry. *Tourism Management*, 33(1), 622-634.
- Li, H., Li, J., Chang, P. y Sun, J. (2013). Parametric Prediction on Default Risk of Chinese Listed Tourism Companies by Using Random Oversampling, Isomap, and Locally Linear Embeddings on Imbalanced Samples. *International Journal of Hospitality Management*, 35(1), 141-151.
- Martin, D. (1977). Early Warning of Bank Failure: A Logit Regression Approach. *Journal of Banking & Finance*, 1(3), 249-276.
- Mellahi, K. y Wilkinson, A. (2004). Organizational Failure: A Critique of Recent Research and a Proposed Integrative Framework. *International Journal of Management Reviews*, 5(1), 21-41.
- Moulton, W. N., Thomas, H. y Pruett, M. (1996). Business Failure Path Ways: Environmental Stress and Organizational Response. *Journal of Management*, 22(4), 571-595.
- Ohlson, J. A. (1980). Financial Ratios and the Probabilistic Prediction of Bankruptcy. *Journal of Accounting Research*, 18, 109-131.
- OIT (2017). *Pautas de la OIT sobre trabajo decente y turismo socialmente responsable*. Departamento de Políticas Sectoriales.
- OMT (2023). *International Tourism and COVID-19*. <https://www.unwto.org/tourism-data/international-tourism-and-covid-19>
- Olsen, M., Bellas, C. y Kish, L. V. (1983). Improving the Prediction of Restaurant Failure through Ratio Analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 2(4), 187-193.
- Park, S. S. y Murat, H. (2012). A Comparative Study of Logit and Artificial Neural Networks in Predicting Bankruptcy in the Hospitality Industry. *Tourism Economics: The Business and Finance of Tourism and Recreation*, 18(2), 311-338.
- Serrano, C. y Martín, B. (1993). Predicción de la crisis bancaria mediante el empleo de redes neuronales artificiales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 22(74), 153-176.
- Smith, R. y Winakor, A. (1935). Changes in Financial Structure of Unsuccessful Industrial Corporations. *Bureau of Business Research*, 51.
- Tascón, M. T. y Gutiérrez, F. J. C. (2012). Variables y modelos para la identificación y predicción del fracaso empresarial: Revisión de la investigación empírica reciente/Variables and Models for the Identification and Prediction of Business Failure: Revision of Recent Empirical Research Advances. *Revista de Contabilidad/Spanish Accounting Review*, 15(1), 7-58.
- Tavlin, E. M., Moncarz, E. y Dumont, D. (1989). Financial Failure in the Hospitality Industry. *FIU Review*, 7(1), 55-75.
- UNWTO (2020). *World Tourism Barometer/Barómetro OMT del Turismo Mundial*. <https://doi.org/10.18111/wtobarometeresp>

- Vivel-Búa, M. y Lado-Sestayo, R. (2021). Contagion Effect on Business Failure: A Spatial Analysis of the Hotel Sector. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 47(3), 482-502.
- Vivel-Búa, M., Lado-Sestayo, R. y Otero-González, L. (2018). Risk Determinants in the Hotel Sector: Risk Credit in MSMES. *International Journal of Hospitality Management*, 70, 110-119.
- Vivel-Búa, M., Lado-Sestayo, R. y Otero-González, L. (2019). Influence of Firm Characteristics and the Environment on Hotel Survival across MSMEs Segments During the 2007-2015 Period. *Tourism Management*, 75, 477-490.
- WTTC (2023). *Economic Impact Research*. <https://wttc.org/research/economic-impact>
- Youn, H. y Gu, Z. (2010a). Predict US Restaurant Firm Failures: The Artificial Neural Network Model versus Logistic Regression Model. *Tourism and Hospitality Research*, 10(3), 1-17.
- Youn, H. y Gu, Z. (2010b). Predicting Korean Lodging Firm Failures: An Artificial Neural Network Model along with a Logistic Regression Model. *International Journal of Hospitality Management*, 29(1), 120-127.
- Zmijewski, M. (1984). Methodological Issues Related to the Estimation of Financial Distress Prediction Models. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 59-82.

Rubén Lado-Sestayo. Profesor titular en la Universidad de Santiago de Compostela (acreditado por la ANECA). Es autor de numerosos libros, capítulos y artículos, entre ellos, 21 artículos en revistas indexadas JCR y más de 40 en otros índices. Es conferenciante invitado en diversos cursos y ponencias y colabora y coordina con entidades y empresas la realización de diversos informes y estudios. Ha recibido diversos premios de investigación en su trayectoria. Doctor *cum laude* con Premio Extraordinario. <https://orcid.org/0000-0003-3760-2868>

Milagros Vivel-Búa. Profesora titular en la Universidad de Santiago de Compostela (acreditada a profesora catedrática por la ANECA). Es autora de numerosos libros, capítulos y artículos, entre ellos, 27 artículos en revistas indexadas JCR y más de 40 en otros índices. Es conferenciante invitada en diversos cursos y ponencias y colabora y coordina con entidades y empresas la realización de diversos informes y estudios. Ha recibido diversos premios de investigación en su trayectoria. Doctora *cum laude* con Premio Extraordinario. <https://orcid.org/0000-0002-8829-3746>

María Amparo Centeno-Carballido. Profesora en la Universidad de A Coruña (acreditada por la ANECA) y ha sido profesora de la Universidad Nacional a Distancia (UNED) y del Centro de Estudios Superiores Universitarios de Galicia (CESUGA), entidad adscrita a la Universidad San Jorge. Ha sido ponente de varios cursos y formaciones a entidades empresariales a través de la Confederación de Empresarios de A Coruña. Es diplomada en Ciencias Empresariales, licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales y dispone de suficiencia investigadora por la Universidad de A Coruña.

Andrea Martínez-Salgueiro. Profesora ayudante doctora en la Universidad de Vigo (acreditada a profesora contratada doctora por la ACSUG). Es autora de numerosos capítulos y artículos en revistas indexadas JCR y ha sido ponente en varios congresos internacionales. Investigadora becada por la Fundación Bancaria La Caixa. Doctora *cum laude* con Premio Extraordinario y Mención Internacional. <https://orcid.org/0000-0001-5973-4971>

Contribución de autores. Todos los autores manifiestan haber contribuido en igual medida a la elaboración de este trabajo.

Tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 133, de marzo de 2023

Adrián Andrés Casla

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

Esta consulta analiza el tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Publicado: 05-03-2024

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables regulado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Respuesta

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en su título VII, incluye medidas de carácter fiscal para incentivar la economía circular. Una de esas medidas es la creación de un impuesto cuyo objetivo es fomentar la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el reciclado de los residuos plásticos, y poder contribuir de esta manera a la circularidad de este material.

El artículo 67 de la citada ley establece este impuesto como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

De acuerdo con el artículo 72 el hecho imponible del impuesto es el siguiente:

1. Están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
2. También está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Se entenderá que se ha producido una introducción irregular de dichos productos en el territorio de aplicación del impuesto en el supuesto de que quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

Por su parte el artículo 91 determina que el contribuyente de este impuesto son las personas físicas o jurídicas y las entidades (incluidas en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) que fabriquen, importen o adquieran intracomunitariamente envases no reutilizables que contengan plásticos, productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases y productos que contengan plásticos destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

En materia contable, la norma de registro y de valoración (NRV) 12.^a, «Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos», de la segunda parte del Plan General Contable, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone:

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrateo definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes.

Las reglas sobre el IVA soportado no deducible serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la empresa

y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

De forma similar, la NRV 10.^a, «Existencias», señala lo siguiente: «El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias solo se incluirá en el precio de adquisición o coste de producción cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública».

Teniendo en cuenta lo anterior, en la medida en que, de acuerdo con la norma tributaria (aspecto sobre el que este Instituto no se manifiesta), la empresa adquirente del plástico no tenga derecho a la deducción del impuesto, se contabilizará en el momento de su devengo y formará parte del precio de adquisición del bien o servicio que lo genera.

Por otra parte, el impuesto no formará parte de los ingresos de la empresa que lo repercute, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 12.^a anteriormente indicada.

En caso de que el impuesto no fuera abonado inmediatamente en el momento de la adquisición intracomunitaria o importación, o bien en el momento de la primera venta tras la fabricación, el pasivo que se origine al contribuyente se podrá reflejar en una subdivisión de la cuenta 475, «Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales».

Ejemplo

La sociedad Plastic, SA elabora envases y embalajes destinados a la industria alimentaria, concretamente, se dedica a la fabricación de las bandejas y los embalados de productos cárnicos y vegetales que habitualmente vemos en los lineales de supermercados en España. Estos plásticos son de carácter no reutilizable y, por tanto, se encuentran dentro del ámbito objetivo del artículo 68 de la Ley 7/2022.

Plastic, SA presenta los siguientes datos de producción y adquisición intracomunitaria para este tipo de plásticos en el tercer trimestre del año 2023:

- Existencias iniciales de plástico (todo fue adquirido en España):
 - 20 toneladas de polipropileno reciclado a 1,45 euros el kilo.
 - 5 toneladas de polietileno reciclado a 1,10 euros el kilo.
 - No hay existencias iniciales de productos intermedios y acabados.

- Adquiridos en España:
 - 1.500 toneladas de polipropileno reciclado a 1,55 euros el kilo.
 - 500 toneladas de polipropileno no reciclado a 1,25 euros el kilo.
- Adquiridos a empresarios de la Unión Europea (espacio aduanero común, considerándose adquisiciones intracomunitarias de bienes):
 - 520 toneladas de polietileno reciclado a 1,35 euros el kilo (este tipo de elemento es una materia prima, por lo que no se ve comprometida por el hecho imponible de la Ley 7/2022).
 - 750 toneladas de polietileno no reciclado a 1,05 euros el kilo (este tipo de elemento es una materia prima, por lo que no se ve comprometida por el hecho imponible de la Ley 7/2022).

A la hora de elaborar los productos, tenemos las siguientes relaciones en el producto final:

- Envases y embalajes de polipropileno:
 - 75 % de plástico reciclado.
 - Mermas del 5 % en los dos tipos de polipropileno.
 - Toneladas de producción totales: 1.750.
 - Toneladas vendidas en el trimestre: 1.500.
 - Otros costes directos de fabricación en el trimestre, sin tener en cuenta el gravamen de la Ley 7/2022: 300.000 (personal de la empresa y amortizaciones).
 - No hay existencias de productos intermedios.
- Envases y embalajes de polietileno:
 - 45 % de plástico reciclado.
 - No hay mermas.
 - Toneladas de producción totales: 1.150.
 - Toneladas vendidas en el trimestre: 900.
 - Otros costes directos de fabricación en el trimestre, sin tener en cuenta el gravamen de la Ley 7/2022: 150.000 (personal de la empresa y amortizaciones).
 - No hay existencias de productos intermedios.

Todas las existencias se valoran por precio/coste medio ponderado y en función de su destino, sin considerar la procedencia de la existencia. IVA 21 %.

Se pide:

1. Registro de las compras y otros *inputs* atribuibles a la producción de envases.
2. Registro de las ventas del trimestre, sabiendo que todas las existencias de envases de polipropileno se han vendido a 2,5 euros el kilo, y las de polietileno a 2,25 euros el kilo.
3. Registro de las existencias finales de materias primas y producto finalizado al acabar el trimestre.

Solución

1. Registro de las compras e *inputs* atribuibles a la producción de los envases

Por las compras de plásticos (materias primas) hechas en España:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6011	Compras de materias primas, polipropileno (1.500.000 kg × 1,55 €/kg + 500.000 kg × 1,25 €/kg)	2.950.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	619.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.569.500

Por las compras de plásticos (materias primas) adquiridas intracomunitariamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6012	Compras de materias primas, polietileno (520.000 kg × 1,35 €/kg + 750.000 kg × 1,05 €/kg)	1.489.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	312.795	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		312.795
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.489.500

Por el registro de los «otros costes de fabricación» de los envases y embalajes de polipropileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64 y 68	Personal y amortizaciones	300.000	
–	Contrapartidas		300.000

Por el registro de los «otros costes de fabricación» de los envases y embalajes de polietileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64 y 68	Personal y amortizaciones	150.000	
–	Contrapartidas		150.000

A continuación, mostramos unos cuadros informativos sobre el uso de las materias primas y la fabricación de los envases que dará lugar al gravamen de la Ley 7/2022:

Fabricación de envases de polipropileno y existencias finales de materias primas de polipropileno.

	Polipropileno reciclado	Polipropileno no reciclado
Existencias iniciales (en T)	20	–
Compras interiores (en T)	1.500	500
Compras UE (en T)	–	–
Input por producción (en T)	–1.378,13	–459,38
Envases producidos (en T)	1.750	
Existencias finales (en T)	141,87	40,62

Por el gravamen de la Ley 7/2022 en la fabricación de los envases y embalajes de plásticos no reciclables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6071	Trabajos realizados por otras empresas, polipropileno (1.750.000 kg × 0,45 €/kg)	787.500	
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022		787.500

Fabricación de envases de polietileno y existencias finales de materias primas de polietileno:

	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
Existencias iniciales (en T)	5	–
Compras interiores (en T)	–	–



	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
Compras UE (en T)	520	750
Input por producción (en T)	-517,50	-632,50
Envases producidos (en T)	1.150	
Existencias finales (en T)	7,50	117,50

Por el gravamen de la Ley 7/2022 en la fabricación de los envases y embalajes de plásticos no reciclables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6072	Trabajos realizados por otras empresas, polietileno (1.150.000 kg × 0,45 €/kg)	517.500	
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022		517.500

2. Registro de las ventas del trimestre

Por las ventas de envases de polipropileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7011	Venta de productos terminados, envases de polipropileno (1.500.000 kg × 2,5 €/kg)		3.750.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		787.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.537.500	

El gravamen de la Ley 7/2022 se irá pagando en función de los productos que se vayan vendiendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022 (1.500.000 kg × 0,45 €/kg)	675.000	

Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		675.000

Por las ventas de envases de polietileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7012	Venta de productos terminados, envases de polietileno (900.000 kg × 2,25 €/kg)		2.025.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		425.250
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.450.250	

El gravamen de la Ley 7/2022 se irá pagando en función de los productos que se vayan vendiendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
475-	Hacienda Pública acreedora por gravamen Ley 7/2022 (900.000 kg × 0,45 €/kg)	405.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		405.000

3. Registro de las existencias finales de materias primas y producto finalizado al acabar el trimestre

Existencias de materias primas de polipropileno

	Polipropileno reciclado	Polipropileno no reciclado
Existencias iniciales (en kg)	20.000	–
Compras interiores (en kg)	1.500.000	500.000
Compras UE (en kg)	–	–
Input por producción (en kg)	–1.378.125	–459.375



	Polipropileno reciclado	Polipropileno no reciclado
◀		
Envases producidos (en kg)	1.750.000	
Existencias finales (en kg)	141.875	40.625

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	29.000	
3100	Materias primas, polipropileno (20.000 kg × 1,45 €/kg)		29.000

Calculamos el precio de adquisición medio de las existencias de polipropileno:

- Precio de las existencias iniciales (20.000 kg × 1,45 €/kg) 29.000
- Compras de polipropileno reciclado (1.500.000 kg × 1,55 €/kg) 2.325.000
- Compras de polipropileno no reciclado (500.000 kg × 1,25 €/kg) 625.000
- Precio medio del polipropileno por kg ($PMP_{MP \text{ polipropileno}}$) 1,47

Por el alta de las existencias finales de materias primas de polipropileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3100	Materias primas, polipropileno [(141.875 kg + 40.625 kg) × $PMP_{MP \text{ polipropileno}}$]	269.142,33	
611	Variación de existencias de materias primas		269.142,33

Existencias de materias primas de polietileno

	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
Existencias iniciales (en kg)	5.000	–
Compras interiores (en kg)	–	–
Compras UE (en kg)	520.000	750.000



	Polietileno reciclado	Polietileno no reciclado
◀		
Input por producción (en kg)	-517.500	-632.500
Envases producidos (en kg)	1.150.000	
Existencias finales (en kg)	7.500	117.500

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	5.500	
3101	Materias primas, polietileno (5.000 kg × 1,10 €/kg)		5.500

Calculamos el precio de adquisición medio de las existencias de polietileno:

• Precio de las existencias iniciales (5.000 kg × 1,10 €/kg)	5.500
• Compras de polietileno reciclado (520.000 kg × 1,35 €/kg)	702.000
• Compras de polietileno no reciclado (750.000 kg × 1,05 €/kg)	787.500
• Precio medio del polipropileno por kg ($PMP_{MP \text{ polietileno}}$)	1,17

Por el alta de las existencias finales de materias primas de polietileno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3101	Materias primas, polietileno [(7.500 kg + 117.500 kg) × $PMP_{MP \text{ polietileno}}$]	146.568,63	
611	Variación de existencias de materias primas		146.568,63

Existencias de envases de polipropileno (producto acabado)

Envases de polipropileno	
Existencias iniciales (en T)	–
Existencias producidas (en T)	1.750



Envases de polipropileno	
◀	
Ventas (en T)	-1.500
Existencias finales (en T)	250

No hay existencias iniciales que dar de baja.

En relación con las existencias finales, calculamos el coste de producción de la existencia producida unitariamente (en €/kg):

- Coste de la materia prima incorporada 2.580.816,83
(1.750.00 kg × PMP_{MP polipropileno})
- Otros costes directos de fabricación 300.000
- Coste previo a gravamen Ley 7/2022 2.880.816,83
- Gravamen por fabricación Ley 7/2022 (1.750.000 kg × 0,45 €/kg) 787.500
- Total, coste de producción 3.668.316,83
- Total, coste unitario de la producción (3.668.316,83 €/1.750.000 kg) 2,10

Por el alta las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3500	Productos terminados, envases de polipropileno	524.045,26	
712	Variación de existencias de productos terminados (250.000 kg × Coste unitario de la producción terminada)		524.045,26

Existencias de envases de polietileno (producto acabado)

Envases de polietileno	
Existencias iniciales (en T)	–
Existencias producidas (en T)	1.150
Ventas (en T)	–900
Existencias finales (en T)	250

No hay existencias iniciales que dar de baja.

En relación con las existencias finales, calculamos el coste de producción de la existencia producida unitariamente (en €/kg):

- Coste de la materia prima incorporada 1.348.431,37
(1.150.000 kg × PMP_{MP polietileno})
- Otros costes directos de fabricación 150.000
- Coste previo a gravamen Ley 7/2022 1.498.431,37
- Gravamen por fabricación Ley 7/2022 (1.150.000 kg × 0,45€/kg) 517.500
- Total, coste de producción 2.015.931,37
- Total, coste unitario de la producción (2.015.931,37 €/1.150.000 kg) ... 1,75

Por el alta las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3501	Productos terminados, envases de polietileno	438.245,95	
712	Variación de existencias de productos terminados (250.000 kg × Coste unitario de la producción terminada)		438.245,95

Supuesto práctico resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el funcionariado de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera (Grupo A, Subgrupo A2 de titulación) de la Diputación de Bizkaia

Robert Ugalde Zabala

Profesor de Contabilidad en la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (España)

<https://orcid.org/0009-0005-5495-7953>

(Supuestos propuestos en la prueba para el ingreso en el funcionariado de carrera en la escala de administración especial, Técnico/a Medio/a de Gestión Administrativa Financiera [Grupo A, Subgrupo A2 de titulación], convocado por Resolución de 13 de julio de 2021 de la Diputación de Bizkaia [BOB núm. 174, de 9 de septiembre]).

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad financiera. *Lease-back*.
- Caso 2.** Contabilidad financiera. Existencias.
- Caso 3.** Contabilidad financiera. Impuesto sobre sociedades.

Publicado: 05-03-2024

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

En este supuesto el ejercicio económico coincide con el año natural. Utilice para su resolución el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC de PYMES).

La sociedad D, SL adquirió el 1 de enero de 2017 una máquina por un importe de 100.000 euros. Amortiza dicha máquina de forma lineal en función de su vida útil de 10 años y estimando que no hay valor residual.

El 1 de enero de 2020, ante las dificultades de tesorería, transmite la máquina por su valor neto contable a una entidad financiera, suscribiendo en el mismo momento un contrato de arrendamiento financiero. En virtud de dicho contrato, la sociedad D, SL se compromete a pagar 4 cuotas de 19.744,22 euros, al final de los ejercicios 2020, 2021, 2022 y 2023. Además, se establece una opción de compra de la máquina por importe de 2.000 euros.

Teniendo en cuenta un tipo de interés efectivo del 6 %, y un tipo de IVA del 21 %, deducible al 100 % para la sociedad D, SL.

Se pide:

Determine razonadamente la naturaleza económica de la operación realizada el 1 de enero de 2020, el cuadro de la operación financiera y los asientos contables relacionados con la máquina el 1 de enero de 2020, el 31 de diciembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2023.

Solución

Naturaleza económica de la operación realizada el 1 de enero de 2020

Se trata de una operación de *lease-back* que, como su nombre indica, es similar al *leasing*, pero a la inversa. La operación consiste en que el propietario de un bien, mueble o

inmueble, lo vende a una agencia de *leasing* para suscribir a continuación un contrato de arrendamiento financiero sobre el mismo.

Por tanto, la titularidad del bien se transmite al comprador, generalmente una sociedad de *leasing*, pero, a su vez, la sociedad vendedora mantiene el derecho a seguir usándolo y, por tanto, seguirá en su poder.

Al tratarse de una venta con arrendamiento financiero posterior, se trata de una operación de financiación, por lo cual no procede dar de baja el bien arrendado, que seguirá figurando en cuentas por el valor que tenía antes de la operación y continuará amortizándose normalmente, tal y como establece el apartado 3, «Venta con arrendamiento financiero posterior», de la norma de registro y valoración (NRV) 7.^a del PGC de PYMES relativa a arrendamientos:

Quando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 (contabilidad del arrendador en arrendamiento financiero) de esta norma.

Cuadro de la operación financiera

En función de los datos que el ejercicio ha aportado, previo a la contabilización de las operaciones, debemos calcular la tabla de amortización siguiente:

Fecha	Cuota	Carga financiera	Recuperación del coste	Saldo pendiente
1-1-2020				70.000
31-12-2020	19.744,22	4.200	15.544,22	54.455,78
31-12-2021	19.744,22	3.267,35	16.476,87	37.978,91
31-12-2022	19.744,22	2.278,73	17.465,49	20.513,42



Fecha	Cuota	Carga financiera	Recuperación del coste	Saldo pendiente
31-12-2023	19.744,22	1.230,80	18.513,42	2.000
31-12-2023	2.000		2.000	0

Asientos contables relacionados con la máquina el 1 de enero de 2020, el 31 de diciembre de 2020 y el 31 de diciembre de 2023

1 de enero de 2020. Por la contabilización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	84.700	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		15.544,22
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		54.455,78
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (70.000 × 21 %)		14.700

31 de diciembre de 2020. Por el devengo de los intereses de 2020 y el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	15.544,22	
662	Intereses de deudas	4.200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (19.744,22 × 21 %)	4.146,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.890,51

Por la reclasificación a corto plazo de la siguiente cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	16.476,87	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		16.476,87

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

31 de diciembre de 2023. Al finalizar el contrato:

Por el devengo de los intereses de 2023 y el pago de la última cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	18.513,42	
662	Intereses de deudas	1.230,80	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (19.744,22 × 21 %)	4.146,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.890,51

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000

Debemos calcular el valor neto contable (VNC) del bien a esa fecha, de la siguiente forma:

VNC = Coste histórico – Amortización acumulada – Correcciones por deterioros de valor

$$\text{VNC} = 100.000 - (10.000 \times 7) - 0 = 30.000$$

Respecto a la opción de compra, caben dos situaciones:

1. Se ejercita la opción de compra

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.000 × 21 %)	420	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.420

Al ejercitar la opción de compra, la deuda se habrá saldado. La máquina se seguirá amortizando con el mismo criterio, durante los 3 años de vida útil que le restan.

2. No se ejercita la opción de compra

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	70.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	28.000	
213	Maquinaria		100.000

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

En este supuesto el ejercicio económico coincide con el año natural. Ignore la contabilización del IVA. Utilice para su resolución el PGC de PYMES.

La entidad BIKE, SA se dedica a la venta de bicicletas. El margen de beneficios que aplica es siempre del 50 %.

Durante el ejercicio 2021 ha tenido una cifra de ventas de 6.000.000 de euros. De estas ventas, el 75 % se corresponde con bicicletas adquiridas con anterioridad a 2021, y el 25 % con bicicletas adquiridas en 2021.

Además, durante el ejercicio 2021 ha comprado bicicletas a sus proveedores por valor de 2.000.000 de euros.

A 31 de diciembre de 2021 tiene en el almacén bicicletas por un importe de 3.000.000 de euros.

La entidad estima que el 10 % de las bicicletas adquiridas en años anteriores a 2021 van a ser más difíciles de vender, por no llevar las novedades que sí tiene el resto, por ello deteriora esas bicicletas obsoletas en un 20 % de su valor.

Los importes no incluyen el IVA.

Se pide:

Determine los asientos contables relacionados con las existencias a 31 de diciembre de 2021.

Solución

Inicialmente debemos calcular el valor de las existencias iniciales del 2021.

Así, el apartado 1, «Valoración inicial», de la norma de valoración 12.^a, «Existencias», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES, establece:

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a pasivos financieros.

De modo que, como en 2021 se vendieron bicicletas por valor de venta de 6.000.000 de euros, al aplicárseles un 50 % de margen, el precio de coste de estas bicicletas vendidas fue de 3.000.000 de euros.

De las bicicletas vendidas, el 75 % fue adquirido con anterioridad al 2021 ($3.000.000 \times 75 \% = 2.250.000 \text{ €}$), y el 25 % restante, en 2021 ($3.000.000 \times 25 \% = 750.000 \text{ €}$).

Por su parte, para calcular las existencias finales (Ef) debemos sumar a las existencias iniciales (E_i) las compras y restarles el consumo:

$$E_f = E_i + \text{Compras} - \text{Consumo}$$

De lo que se deduce que las existencias iniciales son:

$$E_i = 3.000.000 - 2.000.000 + 3.000.000 = 4.000.000 \text{ de euros}$$

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	4.000.000	
300	Mercaderías		4.000.000

Por el alta de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.000.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.000.000

Para finalizar, debemos calcular si existe, o no, deterioro. Para ello, debemos fijarnos en lo que el apartado 2, «Valoración posterior», de la norma de valoración 12.^a, «Existencias», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES, dice:

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.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de

tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El ejercicio habla de la dificultad de venta de unas bicicletas adquiridas con anterioridad al 2021. En concreto, comenta que el 10 % de las mismas se deberá deteriorar en un 20 %.

Las existencias finales son de 3.000.000 de euros. De estas, unas bicicletas valoradas en 1.125.000 euros (2.000.000 adquiridas en 2021 menos las consumidas, 750.000) fueron adquiridas en 2021.

El resto, 1.750.000 euros (4.000.000 – 2.250.000), fueron adquiridas con anterioridad al 2021. Y de estas últimas, el 10 % no incluyen ciertas novedades, por lo que hay que deteriorarlas en un 20 %.

Siendo el deterioro, por tanto:

$$1.750.000 \times 10 \% \times 20 \% = 35.000 \text{ euros}$$

Por el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	35.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		35.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

En este supuesto el ejercicio económico coincide con el año natural. Utilice para su resolución el PGC de PYMES.

La sociedad F, SL tiene los siguientes datos en su ejercicio 2021:

Ha obtenido un resultado antes de impuestos de 350.000 euros.

Ha contabilizado multas de tráfico de sus empleados asumidas por la sociedad por importe de 4.000 euros.

Ha contabilizado una renta por la transmisión de un inmueble por importe de 20.000 euros. Por dicha renta se acoge a la exención por reinversión (art. 36 NFIS), una vez descontada la corrección monetaria de 2.000 euros.

Ha contabilizado una aportación de 5.000 euros a una entidad declarada prioritaria por la Diputación Foral de Bizkaia.

Ha contabilizado una pérdida por deterioro de un crédito comercial con una entidad participada en un 50 %, por importe de 5.000 euros.

Adquiere una máquina en el ejercicio por importe de 10.000 euros. Contablemente dota una amortización del 50 %. El porcentaje de amortización establecido en el artículo 17 de la NFIS es del 20 %.

En el ejercicio anterior contabilizó una provisión por un posible litigio con un trabajador. Finalmente, en el presente ejercicio ha tenido que indemnizar a dicho trabajador con 4.000 euros, que coincide con el importe dotado.

Se generan deducciones en el impuesto sobre sociedades por importe de 10.000 euros. Se aplican 2.000 de esas deducciones y 1.000 de deducciones generadas en ejercicios anteriores.

Ha soportado retenciones por importe de 5.000 euros.

El tipo de gravamen al que tributa la sociedad es el 24 %.

Se pide:

Realizar el análisis correspondiente a las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, sus efectos en pérdidas y ganancias, el cálculo de la liquidación del impuesto sobre sociedades y la contabilización de todas las operaciones enunciadas relacionadas con el impuesto sobre beneficios del ejercicio 2021.

Solución

Diferencias entre contabilidad y fiscalidad

Antes de comenzar con la resolución de este ejercicio, hay que destacar que, como consecuencia del Concierto Económico, mediante la cual los Territorios Históricos de Bizkaia,

Araba/Álava y Gipuzkoa (territorios de régimen foral) tienen la capacidad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, la contabilidad del impuesto sobre sociedades puede ser (y en este caso lo es) diferente entre los territorios de régimen foral y el de régimen común.

Sanción

El artículo 31, «Gastos no deducibles», de la Norma Foral, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS, BOB de 13 de diciembre), en su apartado 1, «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles» establece, entre otros: «c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

De modo que la multa de tráfico es un gasto contable, pero no es un gasto fiscalmente deducible, por lo que se genera una diferencia permanente positiva.

Transmisión de elementos del inmovilizado y exención por reinversión

El artículo 40, «Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y operaciones societarias», de la NFIS dispone que:

9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible y de inversiones inmobiliarias o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.
- b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

De tal forma que la corrección monetaria de 2.000 euros supone una diferencia permanente negativa en la contabilización del impuesto sobre sociedades.

Por su parte, el artículo 36, «Reinversión de beneficios extraordinarios», de la NFIS señala que:

1. Podrán no integrarse en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria regulada en el apartado 9 del artículo 40 de esta Norma Foral, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a explotaciones económicas, o de estos elementos cuando hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión.

Para la no integración será necesario que el importe obtenido en las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

A los efectos de la reinversión no serán tenidos en cuenta los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro asociados a los activos en que se materialice dicha reinversión, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de aquellos.

Así, la renta obtenida en la transmisión del inmueble, una vez acogida a la exención por reinversión y descontada la corrección monetaria de 2.000 euros, esto es, los 18.000 euros restantes, en la contabilización del impuesto sobre sociedades suponen una diferencia permanente negativa por importe de 18.000 euros.

Entidad declarada prioritaria

La NFIS en su artículo 31, «Gastos no deducibles», entre otros, dice que:

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

[...]

e) Los donativos y liberalidades.

Por tanto, esta aportación se trata de un gasto no deducible que generará una diferencia permanente positiva de 2.000 euros.

Ahora bien, Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOB de 4 de abril), en el artículo 42, «Beneficios fiscales al mecenazgo en actividades prioritarias», en su apartado b), establece que:

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen mediante establecimiento permanente tendrán

derecho a una deducción en cuota líquida del 45 por 100 de las cantidades destinadas a las actividades declaradas prioritarias, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario o de convenios de colaboración.

En este sentido, el ejercicio dice que en 2021 se han generado 10.000 euros de deducciones; entendemos que de estos, 2.250 ($5.000 \times 45\%$) corresponden a las deducciones originadas por aportación prioritaria.

Deterioro del crédito comercial con una entidad participada

El artículo 42, «Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: reglas generales», de la NFIS, en su apartado 3, regula:

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

[...]

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

De modo que esta aportación se trata de una operación entre sociedades vinculadas.

En este sentido, el artículo 22, «Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales: insolvencias», de la NFIS concreta:

2. No serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores en los siguientes supuestos:

[...]

b) Las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

Así, este deterioro del crédito comercial con una entidad participada hay que tratarlo como una diferencia permanente positiva.

Amortización

El apartado 2.1, «Amortización», de la norma de valoración 2.^a, «Inmovilizado material», del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PCG de PYMES, al respecto de las amortizaciones recoge:

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

El ejercicio habla de una amortización contable del 50 %, sin dar más explicaciones. Con lo que podemos deducir que la vida útil de la máquina es de 2 años, siendo su valor residual cero. Sin embargo, el propio ejercicio nos dice también cuál es el porcentaje que se puede deducir fiscalmente con base en el artículo 17 de la NFIS, en concreto, un 20 %.

De modo que existe una diferencia temporaria entre el gasto contable y el gasto fiscal, lo que origina una diferencia temporaria positiva de 3.000 euros, y ello conlleva con que debemos contabilizar un ajuste contable donde se creará un activo por diferencias temporarias.

En relación con estos activos, la NRV 15.^a (Impuesto sobre beneficios) del PGC de PYMES, en su apartado 2.3, dispone que de acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. Así, a lo largo de todo este ejercicio vamos a suponer que no existen dudas razonables acerca del futuro de la empresa.

	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia
31-12-2021	5.000	2.000	3.000

Provisión por posible litigio

En el año 2020 la sociedad F, siguiendo el principio contable de prudencia, sobre el cual se deben recoger todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, dotó la correspondiente provisión, lo que supuso un gasto contable. Ahora bien, el artículo 26,

«Provisiones», de la NFIS en su apartado 1 dice que no serán deducibles los gastos «derivados de obligaciones implícitas o tácitas»; ello es debido a que en estas obligaciones hay un cierto carácter subjetivo en la generación del riesgo cubierto, al no existir fiabilidad de que se produzca la exigencia del derecho por parte del tercero. Por tanto, los 4.000 euros provisionados en 2020 no supusieron gasto fiscal, de ahí que surgió una diferencia temporaria positiva. Al mismo tiempo, la sociedad F tuvo que realizar un ajuste contable por creación de un activo.

En este año 2021, el pago del litigio no se ha incorporado en el resultado contable antes de impuestos, al no suponer ni gasto ni ingreso para la sociedad F, puesto que el pago coincide con lo dotado en el ejercicio precedente. Sin embargo, la indemnización pagada sí ha de ser incluida en la base imponible del 2021. Así, surgirá una diferencia temporaria negativa por reversión de ejercicio anteriores, lo que conlleva el correspondiente ajuste contable donde abonaremos el activo generado en el ejercicio anterior.

Deducciones

Por último, antes de pasar al cálculo del impuesto y su contabilización, nos debemos fijar en las deducciones. El ejercicio comenta que en 2021 se han generado 10.000 euros de deducciones en 2021. Como hemos comentado en párrafos anteriores, consideramos que dentro de estos 10.000 están los 2.250 euros ($5.000 \times 45\%$) de las aportaciones declaradas prioritarias. El enunciado también señala que se aplican 2.000 euros de esos 10.000 euros generados, por lo que quedarán pendiente de aplicar en ejercicios futuros los 8.000 euros restantes, lo que conllevará a la contabilización del correspondiente activo 4742, «Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar». El enunciado también comenta que se aplican 1.000 euros de deducciones generadas en ejercicios anteriores. En este caso, debemos revertir el activo generado en los ejercicios precedentes.

Cálculo de la liquidación del impuesto sobre sociedades

La liquidación del impuesto del ejercicio 2021 es la siguiente:

Cálculo del impuesto devengado		
RCAI	Resultado contable antes de impuestos	350.000
DP	Diferencias permanentes	-6.000
	DP + (Sanción)	4.000



Cálculo del impuesto devengado

DP	DP – (Corrección monetaria)	–2.000
DP	DP – (Reinversión)	–18.000
DP	DP + (Aportación prioritaria)	5.000
DP	DP + (Deterioro vinculada)	5.000
RCA	Resultado contable ajustado	344.000
TG	Tipo impositivo	24 %
IB	Impuesto bruto	82.560
DyB	Deducciones y bonificaciones	–3.000
ID	Impuesto devengado	79.560
= RCAI – ID	Resultado contable	270.440

Cálculo de la cuota

RC	Resultado contable	270.440
ID	Impuesto devengado	79.560
DP	Diferencias permanentes	–6.000
	Diferencias temporarias	
	– Origen en el ejercicio	3.000
DT	Amortización	3.000
	– Origen en ejercicios anteriores	–4.000
	Provisión	–4.000
CBIN	Compensación de bases imponible negativas	
BI	Base imponible	343.000
TG	Tipo impositivo	24 %

Cálculo de la cuota



CI	Cuota íntegra	82.320
DyB	Deducciones y bonificaciones	-3.000
CL	Cuota líquida	79.320
R (PAC)	Retenciones y pagos a cuenta	-5.000
	Deuda tributaria (o impuesto a devolver)	74.320

Tras los cálculos, podemos calcular el tipo de gravamen efectivo en el año 2021, que baja del tipo nominal del 24 % al 23,13 %.

Contabilización operaciones relacionadas con el impuesto sobre beneficios a 31 de diciembre de 2021

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	79.320	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		5.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		74.320

Por las diferencias permanentes:

No procede ajuste contable al no revertir e incidir en el importe a cobrar o pagar de declaraciones futuras.

Por las diferencias temporarias:

Amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias ($3.000 \times 24\%$)	720	
6301	Impuesto diferido		720

Provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	960	
4740	Activo por diferencias temporarias (4.000 × 24 %)		960

Por las deducciones:

Generadas en ejercicios anteriores y aplicada en 2021, suponiendo que la sociedad reconoció un activo en ejercicios precedentes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	1.000	
6301	Impuesto diferido		1.000

Pendiente de aplicar en próximos ejercicios, suponiendo que no existe duda sobre su recuperabilidad futura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		8.000
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	8.000	

Por la regularización de los gastos e ingresos relacionados con el impuesto sobre sociedades:

A lo largo de todo el ejercicio, los correspondientes gastos relacionados con el impuesto sobre sociedades presentan las siguientes cuentas:

6300, «Impuesto corriente»		6301, «Impuesto diferido»	
76.920		8.000	720
			960
			1.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	82.240	
6300	Impuesto corriente		76.920
6301	Impuesto diferido		5.320

Por otro lado, y aunque no es objeto del ejercicio planteado para la oposición que estamos resolviendo en este trabajo, nos parece interesante presentar el cálculo de la liquidación del impuesto sobre sociedades siguiendo los planteamientos de la Agencia Tributaria (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, LIS), a fin de ver las diferencias existentes entre la normativa foral vizcaína (NFIS) y la de territorio común (LIS).

Cálculo del impuesto devengado			
RCAI	Resultado contable antes de impuestos		350.000
	Diferencias permanentes		14.000
DP	DP + (Sanción)	4.000	
DP	DP – (Corrección monetaria)		
DP	DP – (Reinversión)		
DP	DP + (Aportación prioritaria)	5.000	
DP	DP + (Deterioro vinculada)	5.000	
RCA	Resultado contable ajustado		364.000
TG	Tipo impositivo		25%
IB	Impuesto bruto		91.000
DyB	Deducciones y bonificaciones		–3.000
ID	Impuesto devengado		88.000
= RCAI – ID	Resultado contable		262.000

Cálculo de la cuota			
RC	Resultado contable		262.000



Cálculo de la cuota		
◀		
ID	Impuesto devengado	88.000
DP	Diferencias permanentes	14.000
DT	Diferencias temporarias	
	– Origen en el ejercicio	3.800
	Amortización	3.800
	– Origen en ejercicios anteriores	–4.000
	Provisión	–4.000
CBIN	Compensación de bases imponible negativas	
BI	Base imponible	363.800
TG	Tipo impositivo	25 %
CI	Cuota íntegra	90.950
DyB	Deducciones y bonificaciones	–3.000
CL	Cuota líquida	87.950
R (PAC)	Retenciones y pagos a cuenta	–5.000
	Deuda tributaria (o impuesto a devolver)	82.950

Con base en la LIS el tipo de gravamen efectivo el del 24,18 % frente al 23,13 % que la sociedad F tributaría en Bizkaia. Ello es consecuencia de dos razones: la primera, el tipo de gravamen general es mayor en territorio común (25 %) que en territorio foral vizcaíno (24 %). Incluso, si el tipo de gravamen en territorio foral fuese del 24 %, el tipo efectivo en territorio común (23,18 %) hubiese sido mayor al del territorio foral (23,13 %).

Base imponible	363.800
Tipo impositivo	24 %
Cuota íntegra	87.312
Deducciones y bonificaciones	–3.000
Cuota líquida	84.312

Ello es debido a la segunda de las razones; y es que, también existen diferencias en ambas normativas diferencias en qué ingresos y gastos se deben incorporar en la base imponible.

En algunos aspectos, ambas normativas son similares; caso de:

1. La multa de tráfico, recogida en el artículo 15, «Gastos no deducibles», apartado b), de la LIS y el ya comentado artículo 31, apartado 1 c) de la NFIS.
2. La aportación a la entidad declarada prioritaria (este concepto no está contemplado en la normativa común). De las liberalidades y los donativos se habla en el artículo 15, «Gastos no deducibles», apartado e), de la LIS y en el citado artículo 31, apartado 1 e), de la NFIS. En ambos se recoge que las liberalidades y los donativos no son gastos fiscalmente deducibles. Ahora bien, sí hay una diferencia en cuanto a la deducción a la que diese derecho tal aportación. En territorio común hay que aplicar la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, donde en su artículo 20, «Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades», recoge que, con carácter general, las aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo generan un derecho a una deducción del 35 %. Por su parte, como ya hemos comentado en apartados anteriores, en Bizkaia ese derecho a deducción por el mecenazgo en entidades prioritarias es del 45 %.
3. El deterioro de valor en la entidad participada, de la cual versa el artículo 13, «Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales», apartado 1, de la LIS y el artículo 22, apartado 2 b) de la NIFS.
4. La provisión por el posible litigio del trabajador, contemplado en el artículo 14, apartado 3 a), de la LIS y el mencionado artículo 26, apartado 1 a), de la NIFS.

Sin embargo, en otros aspectos existen diferencias entre la normativa de territorio común y la del territorio foral vizcaíno. En este sentido, se encuentran:

1. Transmisión de elementos del inmovilizado y exención por reinversión. Como hemos explicado, en Bizkaia es posible ajustar el resultado contable por la corrección monetaria y, además, cumpliendo una serie de requisitos, es posible también extraer del resultado contable las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado. Sin embargo, la normativa de territorio común no contempla ambos aspectos.
2. Amortización de la máquina. Como hemos visto, el propio enunciado del ejercicio dice que el artículo 17 de la NFIS establece que el porcentaje máximo de amortización de una máquina es del 20 %. Por su parte, el artículo 12, «Correcciones de valor: amortizaciones», la LIS disminuye ese porcentaje máximo hasta el 12 %, pudiendo, por tanto, imputar en la base imponible un importe menor de gasto por amortización.



CURSOS DE **FORMACIÓN A MEDIDA PARA EMPRESAS**

► **Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa**

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

► **Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE)**

La FUNDAE ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente, o incluso desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos
desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la
formación de sus empleados al
Grupo Educativo CEF.- UDIMA

+ 14.425

Cursos impartidos
relacionados con todas
las áreas de la empresa

+ 68.500

Profesionales formados

+ 342.000

Horas de formación impartidas
por profesionales en contacto
permanente con la empresa

XXXIV

PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS



Modalidades

El CEF.- Centro de Estudios Financieros convoca, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 34.ª edición para las modalidades de:

- Tributación
- Contabilidad y Sostenibilidad
- Derecho del Trabajo y Seguridad Social

La 30.ª edición para la modalidad de:

- Recursos Humanos

La 21.ª edición para las modalidades de:

- Derecho Civil y Mercantil
- Derecho Constitucional y Administrativo

La 10.ª edición para la modalidad de:

- Educación y Nuevas Tecnologías

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación en las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

Dotaciones económicas

Se otorgará un primer premio para cada una de las modalidades. Además, tendrán accésit todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés. Las dotaciones económicas para cada una de las modalidades anteriores son:

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

Lugar y plazo

Los trabajos se presentarán en la secretaría del CEF.- de Madrid: a la atención de Begoña Cob Montes, paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección.

El plazo finaliza el día 3 de mayo de 2024, a las 20:00 horas.

Información sobre las bases

Puede consultar las bases del premio visitando www.cef.es